

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DE LA
TRANSFORMATION DE LA TAXE
SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
EN TAXE A LA PRODUCTION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mardi 22 novembre 1927, à 3 heures

PAR

Alfred MASCARELLI-GIAUME

Président : M. ALLIX, professeur.

*Suffragants : { MM. PERREAU, professeur.
GERMAIN-MARTIN, professeur.*

PARIS
JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS
45, RUE RACINE, 45

1927

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT



Digitized by the Internet Archive
in 2026

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DE LA
TRANSFORMATION DE LA TAXE
SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
EN TAXE A LA PRODUCTION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mardi 22 novembre 1927, à 3 heures

PAR

Alfred MASCARELLI-GIAUME

Président : M. ALLIX, professeur.

*Suffragants : { MM. PERREAU, professeur.
GERMAIN-MARTIN, professeur.*

PARIS
JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

45, RUE RACINE, 45

1927

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



DE LA
TRANSFORMATION DE LA TAXE
SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
EN TAXE A LA PRODUCTION

INTRODUCTION

La réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires est à l'ordre du jour depuis plusieurs années déjà.

Dès les premiers mois d'application de la loi du 25 juin 1920 les critiques et les plaintes des intéressés s'élevèrent avec tellement de violence surtout de la part du petit commerce, que pour obtenir d'eux qu'ils consentissent à subir cet impôt, il parut indispensable d'apporter de nombreuses améliorations à la législation en vigueur.

On crut trouver dans le texte même de la loi du 25 juin 1920 le principe de la réforme qui apaiserait leurs plaintes : l'article 67 prévoyait « qu'un règlement d'administration publique pourrait dispenser les redevables de certaines formalités moyennant le paiement d'un forfait ».

En exécution de cette disposition, le décret du 22 juillet 1920 organisa ce régime qui fut ensuite modifié puis élargi par les lois du 31 décembre 1921, du 30 mars 1923 et enfin du 16 avril 1924.

Mais le résultat de cette réforme dont on attendait la solution de toutes les difficultés soulevées par l'application de la loi du 25 juin 1920 trompa les espérances du législateur.

Malgré les avantages que le régime du forfait semblait conférer au petit commerce, celui-ci n'en continua pas moins à réclamer la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Le forfait ne constituait pour eux qu'un médiocre avantage beaucoup plus apparent que réel (nous aurons l'occasion de le montrer

bientôt) alors que pour l'Etat il n'avait que la valeur d'un procédé purement empirique sinon arbitraire.

Dans ces conditions il fallait chercher dans un autre sens le moyen de pallier aux méfaits d'une taxe qui par ailleurs devenait de plus en plus indispensable ; l'impôt sur le chiffre d'affaires par son caractère de taxe *ad valorem* fournissait à l'Etat un rendement susceptible de croître avec l'affaïssement possible de notre devise et à une époque où la situation du franc paraissait des plus critique ç'eut été folie que de se priver d'une pareille garantie.

Mais comment découvrir une formule fiscale permettant de concilier les intérêts opposés de l'Etat et les contribuables, ceux-ci souhaitant la disparition de la taxe sur le chiffre d'affaires qu'ils jugeaient vexatoire et inquisitoriale, celui-là incapable de trouver ailleurs les sommes énormes produites par ce même impôt ?

La question pouvait paraître sans réponse. On y répondit pourtant en proposant une réforme qui avait fait l'objet de nombreuses propositions de loi dont la première remonte à 1922 (1).

Cette réforme consistait à résumer en une seule perception massive les perceptions successives opérées sur le régime de la taxe du chiffre d'affaire ; elle permettait à l'Etat de percevoir en une seule fois l'équivalent de la somme produite par l'impôt sur le chiffre d'affaires, en réduisant considérablement le nombre des assujettis et en libérant la majorité d'entre eux des formalités afférentes au recouvrement. Ainsi chacun y trouverait son compte : l'Etat puisqu'il percevrait la même somme avec des frais de perception moindres, les assujettis puisque désormais la plupart d'entre eux seraient exonérés ; quant au consommateur la réforme ne l'affecterait pas, les tarifs de ces taxes de remplacement étant calculés de telle façon que la charge fiscale supportée par les divers produits sous le nouveau régime fut strictement équivalente à celles que supportent ces mêmes produits sous le régime actuel.

Comme on pouvait le prévoir cette conception nouvelle reçut l'approbation enthousiaste des syndicats et fédérations de détaillants ; peut être même en suggérèrent-ils l'idée à certains Parle-

1. Proposition de loi de MM. de Cassagnac et de Tinguy du Pouët, 2^e séance du 22 mars 1922, J. O. Chambre, annexe 5856, p. 650.

Proposition de résolution de M. Chautemps et Israël, séance du 6 avril 1922, J. O. Chambre, annexe 4260, p. 658.

mentaires toujours soucieux de satisfaire à des exigences dont peut dépendre leur avenir potitique. Mais telle ne fut pas l'attitude des syndicats patronaux groupant les grandes entreprises françaises ; ceux-ci prirent au contraire position contre toute réforme qui se ferait dans le sens de l'institution d'une taxe unique perçue, soit à la production des matières premières, soit à la fabrication, c'est-à-dire au moment où les produits fabriqués quittent l'usine. D'autre part le Parlement, malgré tout l'attrait que pouvait présenter une pareille réforme, ne se montrait guère disposé à se lancer dans une expérience dont les résultats étaient peu sûrs. La question de la taxe à la production n'avait pas été examinée encore avec beaucoup de soin et les promoteurs de cette formule fiscale ne s'étaient jusqu'alors tenus que dans des généralités. C'eût été dans ces conditions faire un véritable saut dans l'inconnu que de supprimer la taxe sur le chiffre d'affaires dont les résultats étaient tangibles pour la remplacer par un impôt nouveau dont on ignorait à peu près tout.

Malgré les protestations des intéressés et la faillite du régime forfaitaire, on se serait vraisemblablement contenté d'apporter quelques retouches à ce régime, si au cours de la campagne électorale précédant les élections législatives du 11 mai 1924, les candidats des partis de gauche qui devaient arriver en majorité au Parlement, ne s'étaient gravement compromis en promettant bruyamment et d'une façon tout à fait inconsidérée la suppression de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Le Gouvernement issu de la nouvelle majorité socialiste et radical socialiste, pas plus que ses prédécesseurs, ne put envisager sérieusement la disparition d'un impôt qui fournissait au budget environ quatre milliards ; il n'y songea d'ailleurs pas un instant. Mais il était nécessaire de faire preuve de bonne volonté et d'essayer une réforme qui permettrait l'exonération totale du petit commerce sans toutefois priver l'Etat du rendement de la taxe.

Le système des taxes à la production était évidemment le seul qui fut susceptible de satisfaire à ces deux conditions pourtant contradictoires ; désormais, il va cesser d'être du domaine de la doctrine et de la spéculation pour passer dans celui de la réalisation. Ce fut la loi des finances du 13 juillet 1925 qui la première introduisit dans notre législation le principe des taxes à la production dont elle ne fit d'ailleurs que deux applications ; la première concernait le charbon, la seconde les animaux de boucherie. Les articles 142 et

143 ont décidé que pour ces deux produits la taxe sur le chiffre d'affaires serait supprimée et remplacée par une taxe perçue à la production ou à l'importation pour le charbon de terre, le coke, la lignite et les agglomérés et à l'abattage pour les animaux de boucherie.

Il ne s'agissait donc jusqu'ici que d'applications partielles présentant cette particularité de concerner des produits dont le processus industriel et commercial est idéalement simple; on peut remarquer en effet que le charbon et la viande sont consommés dans l'état même où ils sont produits et après une ou plusieurs transactions purement commerciales. Or cette situation est tout à fait exceptionnelle; la plupart des matières premières ne parviennent au consommateur qu'après toute une série de transformations industrielles plus ou moins complexes pouvant donner naissance à des produits différents par leur qualité et par leur valeur. Dans ces conditions il était naturel que le régime de la taxe de la production ne parut soulever aucune difficulté grave et que ses résultats fussent relativement satisfaisants.

Mais en bonne logique il eut été impossible, en se fondant sur une expérimentation aussi douteuse, de conclure à la possibilité de généraliser le système et de l'étendre à des cas ne présentant aucune espèce d'analogie avec les cas envisagés jusqu'alors.

Cette objection n'arrêta nullement le législateur dans son désir de voir la réforme aboutir à tout prix. La loi du 4 avril 1926 après avoir étendu le nouveau régime aux affaires concernant les engrais le thé et le café décida dans son article 60 *in fine* que le ministre des finances réunirait des commissions « en vue de substituer dans les cas où cela sera possible à l'impôt sur le chiffre d'affaires des taxes *ad valorem* perçues à un ou plusieurs stades de la fabrication et d'un rendement qui ne pourrait être supérieur au rendement actuel ».

Ce texte consacrait la généralisation du système des taxes à la production.

Entre temps la réforme avait gagné les esprits: on peut s'en rendre compte par la façon dont furent votées les lois du 13 juillet 1925 et du 4 avril 1926. Alors que les articles 142 et 143 de ces premières lois ne furent adoptés qu'après plusieurs disjonctions prononcées par le Sénat qui ne laissa d'ailleurs subsister que peu de chose des articles votés pour la première fois par la Chambre, l'article 60 de la loi du 4 avril 1926 fut voté sans avoir soulevé

aucune objection de la part du Sénat qui pourtant ne paraissait pas favorable au système des taxes uniques.

La réforme a donc théoriquement abouti. Reste maintenant à organiser le nouveau régime et à l'appliquer à l'ensemble de la production française. C'est la tâche des commissions prévues à l'article 60 de la loi du 4 avril et constituées par le décret du 15 mai 1926.

Cette réforme est-elle impossible ? Si oui est-elle souhaitable ? La réponse à ces deux questions fera l'objet de cette étude.

Mais le système des taxes à la production étant inspiré comme nous l'avons vu au cours des pages précédentes par le souci de remédier à la situation créée par la taxe sur le chiffre d'affaires, il nous paraît indispensable, avant d'aborder l'étude des questions que soulève la réforme, de dégager les grandes lignes de la loi du 25 juin 1920 et d'exposer les critiques qui lui furent faites.

1. — APERÇU SUR LA LÉGISLATION DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.

Assiette de la taxe. — La taxe sur le chiffre d'affaires frappe les affaires faites en France par les personnes désignées au terme de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920. Cet article prévoit 3 catégories d'assujettis.

1° Les personnes qui habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre ;

2° Celles qui accomplissent des actes relevant de professions assujetties à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

3° Les personnes qui acquittent la redevance professionnelle des mines.

Dès la promulgation de la loi la question s'est posée de savoir si chacune des premières conditions d'assujettissement à l'impôt avait un sens propre et se suffisait à elle-même, ou si la seconde n'était que le complément et l'explication de la première (1).

Ces deux interprétations aboutissaient à des conséquences tout à fait différentes : en adoptant la première on imposait toute personne physique ou morale qui achète pour revendre, cette condition seule suffisant à entraîner l'assujettissement ; avec la seconde,

1. Voir les développements relatifs à cette question dans l'ouvrage de MM. Allix et Lecerclé, *La taxe sur le chiffre d'affaires Traité théorique et pratique*, p. 44 et suivantes. Paris, 1927.

au contraire, une opération d'achat suivie de revente n'était taxable que dans la mesure où elle constituait un acte commercial, c'est-à-dire relevant d'une profession assujettie à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. C'était la nature de l'acte qui devait décider de l'assujettissement ou de l'exonération. Cette interprétation qui fut à l'origine celle de l'administration et des tribunaux qui, les premiers, eurent à statuer que la question, aboutit à deux résultats pratiques intéressants en ce qui concerne les Economats des Compagnies de chemin de fer et les Coopératives de consommation.

Les Economats de chemin de fer ne doivent, aux termes de l'article 25 de la loi du 25 mars 1910, réaliser aucun bénéfice sur leurs opérations d'achat suivies de revente. Or, d'après une jurisprudence constante de la Cour de cassation, le critérium de l'acte de commerce réside dans le fait de spéculer sur la différence entre les prix d'achat et de revente, dans l'intention lucrative. Les Economats de chemin de fer ne pouvant réaliser de bénéfices, n'accomplissent donc pas d'acte de commerce et comme tels l'Administration et le Conseil de Préfecture de la Seine-Inférieure dans un arrêt du 25 juin 1921 les déclarèrent exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Pour les coopératives de consommation la question était plus complexe. Elles ne devaient être assujetties que si leurs opérations avaient le caractère d'acte de commerce. Or, d'après la loi du 31 juillet 1917, échappent à l'impôt cédulaire et par conséquent n'ont pas le caractère commercial les coopératives de consommation qui vendent exclusivement à leurs sociétaires et qui distribuent leur boni, soit à ces derniers au prorata de leurs achats, soit à des œuvres d'intérêt général, mais qui en aucun cas ne les répartissent entre les actionnaires au prorata de leurs apports en capital.

Le conseil d'Etat décida que l'assujettissement à l'impôt devait être réglé par ce texte de la loi du 31 juillet 1917.

Mais il ne tarda pas à revenir sur sa jurisprudence, et par deux arrêts, l'un du 26 juillet 1923 en ce qui concerne les Economats, l'autre du 18 janvier 1923 en ce qui concerne les coopératives de consommation, il décida que le fait d'acheter pour revendre constituait à lui seul la condition suffisante de l'assujettissement à l'impôt, sans qu'il soit nécessaire de s'en référer à la nature juridique de l'opération.

Ainsi l'article 59 alinéa 1^{er} se suffit à lui-même ; il a un sens propre et est totalement indépendant de l'alinéa 2^e.

L'article 59, alinéa 2^e, assujettit à l'impôt les personnes accomplissant des actes relevant des professions soumises à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'assujettissement à cet impôt entraîne donc automatiquement l'assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires, mais le champ d'application de celle-ci est plus vaste puisqu'elle atteint l'acte commercial même isolé alors que celui-là ne le frappe que lorsqu'il s'accompagne d'une série d'actes de même nature, c'est-à-dire lorsqu'il est accompli par un professionnel. La taxe sur le chiffre d'affaires s'attache à l'acte commercial, l'impôt cédulaire à la profession.

Enfin pour les personnes rentrant dans la catégorie des redevables aux termes de l'article 59 une dernière condition est encore nécessaire pour qu'elles soient passibles de l'impôt. Il faut qu'il s'agisse d'affaires faites en France, c'est-à-dire d'affaires dont l'exécution doit avoir lieu en France sans qu'il y ait à se préoccuper du lieu où le marché a été conclu (1).

Cette disposition règle le régime de l'exportation et de l'importation. La taxe sur le chiffre d'affaires frappe non seulement les affaires conclues et exécutées entre ressortissants français, mais encore les affaires d'importation, solution logique puisque nécessairement les marchandises d'origine étrangère ne doivent pas bénéficier d'un régime préférentiel par rapport aux marchandises nationales. Mais ici comme il est impossible d'exiger du vendeur installé à l'étranger le paiement de la taxe, la loi en réclame le montant à celui qui introduit les marchandises en France, c'est-à-dire l'importateur.

Les affaires d'exportation au contraire ne sont pas soumises à la taxe ; c'est d'ailleurs un principe général que les droits de consommation ne frappent pas les produits destinés au marché étranger. Ajoutons d'ailleurs que seule l'opération qui a pour but de faire sortir les marchandises du territoire est exonérée ; toutes les autres transactions antérieures, constituant des affaires faites en France, restent taxées.

Cette exemption des affaires d'exportation a été l'objet d'assez graves difficultés du fait que certaines nations étrangères ont cru

y voir une mesure de dumping déguisée et ont fait jouer à l'encontre de nos produits les clauses d'anti-dumping contenues dans leurs tarifs douaniers. Il en résultait que nos exportateurs se trouvaient, dans la conquête des marchés étrangers, handicapés par rapport à leurs concurrents, comme si la taxe à l'exportation leur avait été réclamée, avec cette différence cependant que les nations étrangères encaissaient la taxe aux lieux et places du trésor français. Devant ce résultat pour le moins inattendu, M. Clémentel, dans son projet de budget de 1925 proposa l'établissement d'une taxe à l'exportation qui fut d'ailleurs repoussée. La question revint à l'ordre du jour en 1926 et finalement l'article 54 de la loi du 4 avril 1926 abrogea l'immunité fiscale dont bénéficiaient les affaires d'exportation.

Mais depuis, la hausse du franc, en faisant s'évanouir l'extravagante prime à l'exportation que constituait la cherté des devises étrangères, vient rendre de plus en plus difficile pour nos exportateurs le maintien de leurs relations avec les marchés étrangers, si bien que le Gouvernement usant du droit que lui reconnaissait la loi du 3 août 1926 a suspendu l'application de la taxe. On est donc pratiquement revenu au point de départ après un inutile détour (1).

L'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires est par conséquent extrêmement vaste ; aucun produit de l'activité humaine, bien ou service, n'y eut échappé, si la loi elle-même n'avait édicté certaines exemptions inspirées, soit par le souci de ne pas contribuer à la cherté des denrées de première nécessité, soit par le fait que certaines industries sont déjà passibles de taxes qui feraient double emploi avec l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Mais ces exemptions sont à peu près insignifiantes et on peut dire que toutes les transactions commerciales quelles qu'elles soient acquittent la taxe de 2 %. Cette large diffusion de l'impôt dans l'activité économique de la Nation lui confère un caractère très net d'impôt général de consommation, caractère que vient encore accentuer le fait que la taxe sur le chiffre d'affaires bien que perçue chez le vendeur est en réalité destinée à retomber de tout son poids sur le consommateur. Il résulte des termes de l'article 60 et surtout

1. Remarquons que la taxe à l'exportation n'est pas abrogée : les affaires d'exportation sont en droit imposables mais l'application de la taxe est provisoirement suspendue.

des travaux préparatoires, que le vendeur n'est en réalité qu'un débiteur provisoire qui fait l'avance de la taxe et qui se rembourse de son montant en l'incorporant au prix qu'il réclame à l'acheteur, véritable débiteur de l'impôt.

La taxe sur le chiffre d'affaires constitue en outre un impôt de consommation qui échappe aux objections qu'encourent d'une façon générale cette sorte d'impôt. On reproche en effet à nos contributions indirectes d'être des taxes antidémocratiques et proportionnelles à rebours, car elles aboutissent à taxer dans la même proportion les grosses et les petites fortunes. Or cette objection est sans fondement lorsqu'il s'agit de la taxe du chiffre d'affaires, car s'il est inexact de dire qu'un homme consomme d'autant plus de vin ou de sucre qu'il a de revenu, il est à peu près exact de considérer que l'ensemble de ses dépenses est en dépendance directe de la fortune qu'il possède.

C'est par ce caractère de généralité que la taxe sur le chiffre d'affaires se distingue encore de la taxe sur les paiements. Celle-ci n'était due que sur la dernière vente au consommateur, les autres transactions étant exonérées. La taxe sur le chiffre d'affaires frappe au contraire toutes les ventes quelles qu'elles soient, si bien qu'un produit paie autant de fois l'impôt qu'il est l'objet de transactions successives et qu'il arrive au consommateur d'autant plus grevé que le nombre de ces transactions a été plus grand. L'assiette de la taxe sur les paiements nécessitait un contrôle permettant de s'assurer que derrière une vente en gros, entre commerçants, ne se masquait pas une vente à la consommation passible de la taxe. Rien de tel en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires. Il n'y a plus à craindre pareille fraude puisque toute vente est taxable, qu'elle soit faite au consommateur ou au commerçant. Il est certain que ce système de perceptions successives, de cascades d'impôts, s'il permet d'éviter le contrôle indispensable sous le régime de la taxe sur les paiements n'en présente pas moins divers inconvénients d'ordre d'ailleurs purement économique.

Détermination du montant du chiffre d'affaires sur lequel est liquidé l'impôt. — L'article 62 de la loi du 25 juin 1920 dispose que : « pour la liquidation de l'impôt institué par l'article 59 le chiffre d'affaires est constitué :

1° Pour les personnes vendant des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, par le montant des ventes effective-
ment et définitivement réalisées.

2° Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires-mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs de services, banquiers, escompteurs, changeurs, par le montant des courtages, commissions, remises, salaires ; prix de la location, agio, intérêts, escomptes et autres profits définitivement réalisés.

Ce texte suggère plusieurs observations.

Tout d'abord remarquons que la taxe sur le chiffre d'affaires, qu'il s'agisse de vendeurs de choses, ou de fournisseurs de services, frappe non pas chaque affaire en particulier mais l'ensemble des transactions effectuées pendant une période déterminée (un mois). Ce caractère d'impôt global donne à la taxe sur le chiffre d'affaires une physionomie propre et la sépare théoriquement de la taxe sur les paiements que l'on a voulu lui donner pour ancêtre alors qu'elle ne constitue au surplus qu'un simple précédent. Celle-ci était perçue sur chaque transaction individuelle et donnait lieu à autant de taxations distinctes que de ventes. C'était donc beaucoup plus un droit d'enregistrement qu'un droit de consommation.

La deuxième observation qu'appelle ce texte est le fait que le chiffre d'affaires ne se calcule pas de la même façon pour les vendeurs de choses que pour les fournisseurs de services. Le chiffre d'affaires des premiers est constitué par le montant des ventes réalisées au cours de la période envisagée alors que pour les fournisseurs de service il est déterminé simplement par le montant des sommes touchées par eux à titre de rémunération de leurs services. Il y a donc pour l'Etat un intérêt considérable à être fixé sur la qualité de l'acheteur, et à éviter que normalement ou accidentellement ce dernier ne se donne une qualification juridique qui n'est pas la sienne.

Mais qu'il s'agisse d'un vendeur de choses ou d'un fournisseur de service le montant pour lequel chaque opération doit être inscrite, c'est son montant brut et effectif. « La taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas une taxe sur les bénéfices ; par conséquent il n'y a pas à déduire de ce qu'a rapporté la vente au commerçant, ce qui représente le montant de ses déboursés. Le redevable devra donc inscrire dans sa comptabilité le montant de l'opération sans lui faire subir aucune déduction pour frais ou impenses diverses : il ne pourra pas par exemple déduire les frais de courtage qu'il a été amené à verser aux intermédiaires par l'entremise desquels il a effectué l'opération ; il ne pourra pas de même déduire les impôts

qui grèvaient la marchandise et qui étaient à la charge du vendeur. De même enfin le redevable ne pourra pas déduire du prix payé par l'acheteur le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires alors même qu'il l'aurait facturé à part (1) ».

Enfin les mots « effectivement et définitivement réalisé » posent la question du fait générateur de l'impôt. A partir de quel moment l'assujetti est-il débiteur de l'impôt ? Il nous est impossible d'exposer la difficulté auquel ce texte a donné lieu ; cet examen dépasserait d'ailleurs le cadre de notre étude. Disons seulement que la solution la plus logique, et à laquelle on paraît devoir s'arrêter, consiste à considérer la conclusion de la vente, l'entente entre les parties, comme le fait générateur de la taxe, celle-ci n'étant toutefois exigible qu'à partir du moment où l'assujetti aura encaissé le prix de l'opération. Ce système est juridiquement et économiquement le plus recommandable car d'une part il est en accord complet avec l'article 1583 du Code civil et de l'autre il permet au redevable de ne payer l'impôt qu'après avoir lui-même touché le montant de la somme sur laquelle il doit la taxe.

Taxe de luxe. — La taxe de luxe n'est pas à proprement parler un impôt distinct de l'impôt du chiffre d'affaires, taxe de luxe et taxe sur le chiffre d'affaires sont les deux modalités d'une même imposition : « Il n'y a qu'une seule taxe ; la taxe sur le chiffre d'affaires, mais qui comporte plusieurs tarifs, le tarif de 2 % pour les affaires ordinaires, le tarif de 12 % pour les ventes d'objets de luxe et le tarif de 3 % et de 12 % pour les dépenses faites dans les établissements de luxe de la première ou de la seconde catégorie et enfin le tarif de 30 % pour les affaires de ventes de spiritueux (2) ».

La taxe de luxe est issue de la loi du 31 décembre 1917 qui a instituée une taxe sur les paiements civils et sur les paiements commerciaux ; la loi du 25 juin 1920 l'a reprise en la modifiant et en l'adoptant au régime nouveau de la taxe sur le chiffre d'affaires. Mais elle n'en a pas moins conservé certains caractères de l'impôt auquel elle a été originairement liée. Alors que la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur toutes les ventes, la taxe de luxe ne l'est, tout comme la taxe sur les paiements, que sur la vente au consommateur, toutes les autres transactions dont les objets de luxe peuvent faire l'objet, restant taxées au taux ordinaire de 2 %. Cette

1. Allix. Cours de doctorat. Faculté de droit de Paris, 1925-1926.

2. Allix. Cours de doctorat. Faculté de droit de Paris, 1925-1926.

disposition est d'ailleurs parfaitement logique car la dépense nécessitée par l'achat d'un objet de luxe n'a le caractère de dépense somptuaire que si elle est effectuée par le consommateur : si l'achat est fait par le commerçant elle n'est au contraire qu'une dépense professionnelle ; l'achat de perles par un bijoutier est une opération professionnelle, l'achat d'un diamant par un particulier constitue une dépense de luxe.

La taxe de luxe puisqu'elle n'atteint que la vente au consommateur présente les mêmes difficultés de perception que la taxe sur les paiements et nécessite certaines précautions permettant de distinguer entre les ventes passibles du tarif de 12 % et les ventes imposables au taux ordinaire de 2 %. Le système consiste essentiellement à obliger le commerçant vendeur à ouvrir un compte à chacun de ses acheteurs et à y inscrire toutes les livraisons d'objets de luxe de façon à ménager aux agents du fisc la possibilité de suivre la matière imposable et leur permettre de vérifier la qualité de l'acheteur.

La taxe de luxe est applicable avec trois tarifs différents à trois catégories distinctes d'opération. Elle atteint au tarif de 12 % les ventes d'objets classés comme étant de luxe par décret soumis à la ratification législative. Cette classification des objets de luxe s'inspire de cette idée, que certains objets sont de nature somptuaire quel que soit leur prix, alors que d'autres ne deviennent des objets de luxe qu'à partir d'un certain prix. Cette distinction se traduit dans la division matérielle du décret de classification : un tableau A contient la liste des objets qui présentent le caractère intrinsèque d'objet de luxe quel que soit leur prix, un tableau B, comprend une série de produits qui en eux-mêmes n'ont rien de somptuaire, mais, qui, au-dessus d'un certain prix doivent être considérés comme objets de luxe.

La taxe de luxe atteint soit au tarif de 3,60 %, soit au tarif de 12 % les dépenses faites dans des Etablissements classés comme Etablissements de luxe, de seconde ou de première catégorie. La taxe de luxe a ici une physionomie toute particulière : elle atteint non pas le luxe qui se manifeste par la nature de l'objet consommé, mais celui qui se dégage de la qualité de l'Etablissement, des conditions de confort qu'il offre. C'est en quelque sorte le caractère luxueux du lieu où les objets sont consommés qui détermine sur ces objets, pour leur conférer une qualité à laquelle en eux-mêmes ils

peuvent être étrangers. L'exemple le plus typique à ce sujet est celui du pain qui paie la taxe de luxe lorsqu'il est consommé dans un établissement de luxe alors que les transactions courantes auxquelles il donne lieu sont exonérées même de la taxe de 2 %.

Le classement des divers Etablissements est fait par des commissions composées en partie de représentants des groupements intéressés et en partie d'agents de l'Administration. Ces commissions mixtes fonctionnent à deux degrés différents : La commission départementale est un simple organe de taxation dont les décisions peuvent être déferées à une commission supérieure siégeant au ministère des Finances. Celle-ci constitue une véritable juridiction composée en majeure partie de représentants des intéressés, et dont les décisions sont susceptibles d'un recours en cassation au Conseil d'Etat pour violation de la loi et excès de pouvoir.

Enfin, la taxe de luxe frappe au tarif de 30 % les ventes en gros de spiritueux c'est-à-dire les ventes réalisées soit par le producteur soit par le marchand en gros.

Obligations imposées aux redevables. Recouvrement et contrôle. — La loi du 25 juin 1920 a soumis les redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires à une série d'obligations destinées à assurer le recouvrement de l'impôt et à permettre le contrôle des agents du fisc.

Les redevables se répartissent en deux catégories : ceux qui sont soumis au régime de droit commun et ceux qui bénéficient du régime forfaitaire.

Dans le régime de droit commun l'assujetti est soumis à quatre obligations principales : il est tenu de faire une déclaration d'existence, d'avoir une comptabilité régulière aux termes de l'article 9 du Code de commerce et de fournir le relevé mensuel de son chiffre d'affaires. Il doit en outre subir les investigations des agents de l'administration.

Sont tenus de faire une déclaration d'existence les contribuables qui ne sont pas inscrits au rôle de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, soit parce qu'ils ne sont pas passibles de cet impôt, soit parce qu'ils commencent leur exploitation au cours de l'année d'imposition.

La deuxième obligation du redevable consiste dans la tenue d'une comptabilité régulière aux termes de l'article 9 du Code de commerce. Mais comme la plupart des petits commerçants se com-

portent en général assez librement avec l'article 9 du Code de commerce, la loi, par une tolérance que l'on ne paraît pas bien apprécier, les autorise à inscrire leurs ventes sur un registre spécial, dans l'ordre où ils les effectuent, avec la possibilité de totaliser et d'inscrire en bloc les ventes au comptant réalisées dans la journée, lorsque leur montant ne dépasse pas 100 francs. Il y a donc deux régimes possibles : si le commerçant a l'habitude de tenir une comptabilité régulière la loi ne lui en demande pas davantage ; dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit d'un petit commerçant, on n'exige de lui que la tenue du registre spécial. Ajoutons enfin que ces documents comptables doivent être conservés par l'assujetti pendant trois ans : c'est le délai pendant lequel l'administration peut relever les omissions ou les insuffisances.

Les assujettis doivent encore fournir à l'administration le relevé mensuel de leur chiffre d'affaires et acquitter le montant de l'impôt au jour indiqué par l'administration dont ils dépendent. En principe le paiement doit être effectué en même temps que le dépôt du relevé mensuel. Mais la loi du 30 mars 1923 a apporté des facilités considérables aux contribuables soumis au régime de droit commun : ils peuvent s'acquitter par voie d'acomptes provisionnels, avantage qui les dispense de la production des relevés mensuels « moyennant l'engagement pris par eux de verser chaque trimestre un quart du montant de l'impôt payé pour l'année précédente, si leur chiffre d'affaires ne dépasse pas 120.000 francs, quand il s'agit de vendeur de choses et 30.000 francs quand il s'agit de fournisseur de service, ou bien, si leur chiffre d'affaires dépasse ces limites, de verser chaque mois un douzième de l'impôt de l'année précédente (1).

En fin d'année ils sont tenus de fournir le relevé de leur chiffre d'affaires de l'année écoulée et de payer le solde dont ils peuvent encore être débiteur envers le fisc. Si au contraire l'apurement des comptes fait ressortir un solde créditeur le trop perçu sera imputé sur la dette fiscale à venir. C'est en quelque sorte un système de décalage avec régularisation des comptes en fin d'année.

En plus de ces trois obligations principales, les redevables sont astreints à subir les investigations du fisc au terme de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, c'est-à-dire « qu'ils doivent fournir aux agents des contributions directes ainsi qu'à ceux des administra-

1. Allix, Cours de Doctorat-Faculté de droit de Paris, 1925-1926.

tions désignées par un règlement d'administration publique pour chaque catégorie de commerçants toute justification nécessaire à la taxe sur le chiffre d'affaires » (1). Ces administrations qui doivent être désignées par décret, ce sont l'administration des contributions indirectes, l'enregistrement et les douanes. Le contrôle peut également être exercé par l'administration des contributions directes : cette disposition s'explique par l'étroite corrélation qui existait avant la loi du 4 avril 1926, entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, ce dernier pouvant être assis sur le bénéfice forfaitaire calculé d'après le chiffre d'affaires de l'assujetti. Mais depuis que toute taxation indiciaire a disparu du régime de l'impôt cédulaire, le contrôle de l'administration des contributions directes quoique restant juridiquement possible, ne paraît plus devoir être exercé, cette administration ne pouvant désormais y trouver aucune indication utile pour le contrôle des déclarations.

Il résulte de l'article 67 que les agents du fisc ne peuvent exiger des assujettis la communication de tous leurs documents, mais seulement de ceux qui de près ou de loin sont susceptibles de les renseigner sur le montant de leur chiffre d'affaires. Ainsi les factures d'achat sont au terme de l'article 67 des pièces justificatives et le redevable est tenu de les produire car elles peuvent fournir au contrôleur d'utiles indications ; il n'est nullement tenu au contraire de produire un bilan de compte en banque, le contrôleur ne pouvant y trouver aucun renseignement relatif au chiffre d'affaires. Cette restriction au droit de communication des agents du fisc est d'ailleurs illusoire car ce qui ne peut être réclamé en vertu de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, peut l'être en vertu des articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920 ; « tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs est tenu de présenter à toute réquisition des agents du trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou inspecteur adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre 2 du Code de commerce ainsi que tous les livres et documents notamment les pièces de recettes et de dépenses. »

Ce texte est beaucoup plus large que le précédent et aucun document comptable quel qu'il soit ne peut échapper au contrôleur exigeant la communication en vertu des articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920.

1. Allix. Cours de Doctorat-Faculté de droit de Paris, 1925-1926

Le régime forfaitaire est actuellement réglementé par la loi du 6 avril 1923 complétée par le règlement d'administration publique du 9 novembre 1924.

Les assujettis ont droit au bénéfice du forfait lorsque leur chiffre d'affaires ne dépasse pas 200 000 francs s'il s'agit de vendeur de choses et 40.000 francs s'il s'agit de fournisseur de service.

Le forfait n'est pas un avantage gratuit que l'administration confère discrétionnairement au contribuable : celui-ci, à condition d'en faire la demande expresse, doit être placé sous le régime du forfait lorsque son chiffre d'affaires est compris dans les limites édictées par la loi. En d'autres termes, le forfait est facultatif pour le contribuable, mais obligatoirement pour l'administration.

La demande d'admission au forfait doit être adressée par le redevable au directeur de l'administration dont il dépend ; celui-ci peut lui en refuser le bénéfice, soit parce qu'il estime que son chiffre d'affaires dépasse 200.000 francs, soit parce que le redevable, bien que pouvant être placé sous le régime du forfait a fait des propositions jugées inacceptables. Lorsqu'un accord ne peut intervenir un recours contre la décision de l'administration est ouvert à l'assujetti devant une commission paritaire siégeant au chef-lieu du département et composée de directeurs des administrations financières et de représentants des contribuables.

Le forfait est fixé pour deux années et se continue par tacite reconduction sauf possibilité pour le redevable ou pour l'administration de le dénoncer dans les deux mois qui précèdent sa date d'expiration.

Le régime forfaitaire confère au contribuable des avantages qui peuvent paraître considérables et les libère, en droit tout au moins, des obligations auxquelles sont soumis les contribuables placés sous le régime du droit commun.

Les redevables admis au bénéfice du forfait sont dispensés de la tenue d'une comptabilité régulière et de l'inscription des ventes sur le registre spécial, ainsi que de la conservation de ces documents pendant un délai de trois ans. Cet avantage est surtout sensible pour les petits commerçants que cette mesure contrariait en leur imposant des formalités auxquelles ils n'étaient point accoutumés. Désormais le contribuable placé sous le régime forfaitaire est juridiquement libéré de toute formalité comptable quelle qu'elle soit.

En second lieu le redevable est dispensé de la fourniture du relevé mensuel et n'acquitte pas immédiatement le montant de l'impôt. Les contribuables admis au bénéfice du forfait paient tous les trois mois un quart du montant de l'impôt qui a été fixé après débat avec l'administration.

Enfin l'assujetti est dispensé à la fois du contrôle institué par l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 et du contrôle des articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920, c'est-à-dire que les agents du fisc ne peuvent exiger de lui la communication d'aucune pièce justificative tant pour vérifier le montant de son chiffre d'affaires que pour contrôler l'application de tout autre impôt perçu par voie de déclaration.

Ces avantages que le régime forfaitaire confère aux assujettis paraissent à première vue considérables et peuvent passer pour constituer un privilège exorbitant au bénéfice du petit commerce. Mais bien que leur importance soit incontestable si l'on s'en tient à la lettre de la loi ils n'en sont pas moins en fait beaucoup plus apparents que réels. Sans doute le contribuable est dispensé de la tenue d'une comptabilité régulière et du contrôle sur place des agents de l'administration ; mais s'il n'est plus juridiquement soumis à ces obligations, s'il ne peut plus encourir aucune pénalité pour la non observation de certaines formalités, il n'en est pas pour cela complètement libéré car d'autres dispositions l'y astreignent indirectement. Ainsi le contribuable en instance devant la commission paritaire ne peut prouver le bien-fondé de ses prétentions qu'en fournissant des pièces justificatives, c'est-à-dire en produisant sa comptabilité ou son registre spécial des ventes, faute de quoi il lui sera certainement impossible de triompher de l'administration. Le contribuable malgré les termes de l'article 5 de la loi du 16 avril 1924 est donc toujours obligé de tenir une comptabilité, avec cette différence cependant que cette obligation ne lui est pas imposée par la loi mais par les circonstances. Il y a là une nuance peut-être perceptible pour des juristes, mais que les assujettis ne doivent pas saisir avec beaucoup de netteté.

Il en est de même en ce qui concerne le contrôle dont le contribuable placé sous le régime forfaitaire est légalement dispensé et qu'il subit néanmoins en soumettant ses pièces comptables à l'appréciation de la commission paritaire ; le contrôle n'est plus un contrôle sur place mais il n'en est pas moins vexatoire et présente

de plus cet inconvénient d'être exercé par un juge qui peut être un commerçant concurrent du plaignant.

D'autre part, le principe même du forfait est critiquable, et peut être préjudiciable aussi bien à l'Etat qu'au contribuable. Le forfait n'est qu'une approximation, un à peu près essentiellement arbitraire, qui ne peut jamais satisfaire à la fois les deux parties : si l'état y trouve son intérêt c'est parce que le contribuable y perd ; si c'est ce dernier qui est avantagé, ce ne peut être que grâce à une évasion préjudiciable à l'Etat. L'immutabilité du forfait pendant deux ans vient encore aggraver son caractère approximatif en le transformant en un véritable jeu de hasard ; ici encore il ne peut y avoir deux gagnants à la fois et depuis 1924 si le forfait s'est trouvé favoriser le contribuable par suite de la hausse des prix et de l'augmentation du volume des affaires, l'Etat au contraire y a certainement perdu.

Le régime forfaitaire est un leurre tant pour le Trésor que pour es assujettis.

2. — CRITIQUE DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.

La taxe sur le chiffre d'affaires fut, dès l'origine, vivement critiquée, tant par les assujettis que par les économistes. Malgré les années écoulées depuis le vote de la loi du 25 juin 1920 ces critiques ne se sont point apaisées et le petit commerce continue à demander âprement la suppression d'un impôt qui ne parvint pas à s'adapter. La taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas le premier impôt qui ait soulevé les protestations véhémentes des intéressés, mais il est certainement le premier dont l'application continue ne soit pas parvenue à à lasser leur agitation. Il est de règle générale que tout impôt finit pas être accepté par celui qui le paie pour si vexatoire et si lourd qu'il soit. Dès l'application d'une taxe qui constitue une innovation et s'inspire de théories fiscales jusqu'alors inconnues, le contribuable jure que jamais il ne consentira à la subir et s'emploie activement à obtenir sa suppression. Mais si les pouvoirs publics se trouvent assez forts pour résister à cette pression démagogique, assez vite les plaintes s'apaisent et l'assujetti se retrouve parfaitement heureux de son sort. Ce phénomène d'adaptation n'est pas propre à la science des finances et il se rencontre à peu près dans

tous les domaines de l'activité humaine ; toute innovation n'est jamais un bien à son début car elle provoque un trouble dans le milieu où elle intervient et crée une situation nouvelle à laquelle ce milieu est contraint de s'adapter. Il en fut ainsi dès 1917 lors de l'application de l'impôt sur le revenu qui heurtait les habitudes séculaires des contribuables français et provoqua de si vives protestations que l'on crut que jamais il ne parviendrait à être accepté. Or, ces protestations vont en diminuant d'années-en années et l'impôt sur le revenu est actuellement à peu près adapté. Si son adaptation n'est point encore tout à fait complète, il faut en chercher la raison dans le caractère vraiment révolutionnaire des mesures fiscales instituées par les lois de 1914 et 1917. Pour quelles raisons, ce même phénomène ne s'est-il pas produit pour la taxe sur le chiffre d'affaires qui n'est pourtant ni plus ni moins révolutionnaire que l'impôt sur le revenu. Nous ne sommes pas éloigné de croire que ces raisons tiennent beaucoup moins aux inconvénients de l'impôt lui-même qu'à des circonstances extérieures d'ordre politique.

Les Parlementaires se sont plu depuis 1920 à faire de la taxe sur le chiffre d'affaires une question d'ordre électoral et politique. On a créé autour de cette mesure fiscale une sorte d'agitation factice et démagogique qui aboutit à empêcher ce travail d'adaptation auquel nous venons de faire allusion ; il y a tout lieu de croire que si la taxe sur le chiffre d'affaires n'avait pas été dès l'origine considéré sous cet aspect et érigé en tremplin électoral, le contribuable français l'accepterait aujourd'hui avec autant de facilité que toute autre imposition.

Après avoir fait cette réserve sur les difficultés soulevées par l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, le souci d'aboutir à des conclusions objectives et impartiales nous contraint à reconnaître que cet impôt est aussi éloigné que possible de la perfection fiscale. La taxe sur le chiffre d'affaires présente de sérieux inconvénients et il est indispensable d'en exposer avec soin la critique : l'institution de la taxe à la production ayant pour but de pallier à ces inconvénients, l'opportunité d'une pareille réforme ne se conçoit que si ces critiques sont réellement fondées. Cet examen nous permettra en outre de comparer les conséquences tangibles de la taxe sur le chiffre d'affaires aux conséquences probables de la taxe à la production, et de conclure à la supériorité de l'une ou de l'autre de ces deux modalités fiscales.

Les critiques faites à la taxe sur le chiffre d'affaires sont d'ordre économique et d'ordre fiscal.

A. — *Critiques d'ordre économique.* — On reproche tout d'abord à la taxe sur le chiffre d'affaires de peser lourdement sur le coût de la vie. Les prélèvements successifs qui sont opérés sur les produits au cours de leur circulation aboutissent à une majoration très sensible de leur prix, majoration qui peut, suivant le nombre de ventes et reventes, s'élever à 7 à 8 %. Cet inconvénient est d'autant plus grave que la majoration que subit un produit du fait de l'application de la taxe est toujours supérieure à la somme encaissée par l'Etat ; autrement dit le consommateur débourse plus que n'encaisse le Trésor. Cette particularité résulte de ce que les commerçants calculent leur marge de bénéfice brut sur le prix d'achat de la marchandise, prix dans lequel est incorporé le montant de la taxe déjà payée par le vendeur ; comme ce même phénomène se reproduit à chaque transaction, les produits finissent par arriver au consommateur grevés d'une somme sensiblement supérieure au montant de la taxe perçue par l'Etat. Ainsi la majoration que subit un produit quelconque peut se décomposer en deux ; une majoration normale qui correspond exactement à la somme encaissée par le Trésor et une majoration supplémentaire qui ne profite ni à l'Etat ni au commerçant, et qui retombe sur le consommateur sans aucune utilité pour personne. La taxe sur le chiffre d'affaires est donc en contradiction complète avec l'une des quatre règles célèbres d'Adam Smith.

La taxe sur le chiffre d'affaires frappant toutes les ventes et reventes successives auxquelles un objet peut donner lieu, il en résulte que la charge fiscale supportée par cet objet est fonction du nombre de ces transactions. Il peut donc y avoir pour un même produit des charges fiscales de quotités différentes, suivant les moyens d'achat dont disposent les acheteurs et vendeurs. D'où second grief fait à la taxe : les petits industriels ou les petits commerçants disposant de moyens d'achat insuffisants pour acheter directement au producteur, sont contraints de s'adresser à des négociants en gros et demi-gros, et se trouvent de ce fait handicapés par rapport aux maisons importantes qui ont la possibilité de s'approvisionner directement sans passer par des intermédiaires et sont par conséquent en mesure de vendre à meilleur prix au consommateur, leurs produits ayant été l'objet de transactions moins

nombreuses. Ce vice de la taxe sur le chiffre d'affaires est particulièrement grave dans l'industrie où l'on tend vers une intégration et une concentration à peu près complète ayant pour but d'éliminer l'intermédiaire, et de réduire par conséquent au minimum le nombre des changements de mains successifs qui interviennent entre l'extraction de la matière première et la vente au consommateur. Cette organisation moderne de la production rend de plus en plus difficile la situation de la petite industrie artisanale qui n'est plus en mesure de résister à la concurrence de la grande industrie intégrée et concentrée. La taxe sur le chiffre d'affaires vient encore aggraver ce régime d'inégalité, puisque les produits vendus par l'artisan sont majorés par rapport aux produits vendus par les grandes industries, non seulement du total des prélèvements effectués par les divers intermédiaires à titre de bénéfice, mais encore des sommes perçues à chaque changement de mains du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires. Celle-ci constitue comme on l'a dit très justement une « prime à l'intégration ».

On aperçoit ici toute l'injustice de l'impôt qui a le résultat choquant de favoriser la grande entreprise aux dépens de l'artisan et d'aggraver la situation déjà difficile de ce dernier. Cette critique faite à la taxe est d'autant plus juste que le souci constant du législateur consiste, depuis bien des années déjà, à essayer d'éviter au petit commerce l'écrasement prévu par Karl Marx et de rétablir l'équilibre de la concurrence détruit par l'apparition du machinisme et de la grande industrie. Les résultats de la taxe sur le chiffre d'affaires vont donc à l'encontre des mesures prises par le législateur pour favoriser le petit commerce et risquent de les rendre totalement inopérantes.

Si nous abandonnons le cas particulier de la rivalité entre l'artisan et la grande entreprise pour nous élever à des considérations plus générales, nous constatons que l'injustice dans la répartition de l'impôt est l'essence même de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La charge fiscale supportée par des produits similaires peut varier très sensiblement d'un produit à l'autre suivant l'importance des industries successives qui l'ont transformé et des maisons de commerce qui l'ont mis en vente. Cette inégalité dans la charge fiscale va aboutir, soit à une rente absolument gratuite au profit du commerçant qui détient l'objet le moins grevé, soit à la disparition de l'entreprise qui ne dispose que de produits ayant supporté la charge

fiscale maximum ; dans ce dernier cas la taxe sur le chiffre d'affaires a pour conséquence le monopole de quelques entreprises privilégiées. Ainsi la taxe sur le chiffre d'affaires apporte dans les relations économiques un élément de trouble et contribue à accentuer l'injustice inhérente à tout régime de libre concurrence.

On reproche enfin à la taxe sur le chiffre d'affaires de favoriser la concurrence étrangère et d'établir un régime préférentiel au détriment des marchandises nationales tant sur le marché intérieur que sur le marché étranger.

Les marchandises d'origine étrangère importées en France paient la taxe à l'importation. C'est en quelque sorte la taxe sur le chiffre d'affaires que la loi, dans l'impossibilité de réclamer au vendeur installé à l'étranger, fait exceptionnellement payer à l'acheteur. Mais cette taxe n'est due qu'une seule fois au moment de l'importation, alors que les produits similaires d'origine nationale ont pu acquitter plusieurs fois la taxe sur le chiffre d'affaires au cours de la circulation industrielle et commerciale. Les marchandises étrangères se trouvent donc bénéficier d'un régime préférentiel, puisqu'elles supportent une charge fiscale moindre, et la marge de protection que les lois douanières françaises accordent aux produits nationaux en est sensiblement réduite. Il n'y a d'ailleurs point de remède à cette situation : il faudrait pour aboutir à une amélioration sensible, établir pour chaque produit étranger, des taxes douanières compensatrices des sommes acquittées par les produits français similaires à titre d'impôt sur le chiffre d'affaires ; or, le calcul de la charge fiscale supporté par un produit à un stade quelconque de sa circulation est (nous ne tarderons pas à le voir) à peu près impossible. Au surplus ce régime n'est nullement souhaitable car il risquerait d'aboutir à une hypertrophie de nos tarifs douaniers que l'abus de la spécification rend déjà par trop touffu, et soulèverait sans doute autant de litiges que de taxations distinctes.

Sur le marché étranger la situation n'est pas différente. L'immunité fiscale dont bénéficient les affaires d'exportation ne concerne que la dernière vente, celle qui aboutit à faire sortir du territoire les marchandises qui ont fait l'objet de l'opération ; toutes les autres transactions constituant des affaires faites en France au terme de l'article 59 restent taxées au taux ordinaire de 2 %. Les marchandises françaises ayant acquitté quatre ou cinq fois la taxe avant leur exportation se trouvent donc sérieusement désavantagées par rapport

aux marchandises étrangères dont les prix peuvent n'être majorés d'aucun droit intérieur de consommation. Ici la taxe sur le chiffre d'affaires joue comme une entrave à l'« exportation et aboutit à renforcer la protection que les pays étrangers accordent à leurs productions. Cette situation est encore sans remède. Il faudrait, pour assurer la franchise des produits exportés, procéder, soit par voie de détaxe soit par voie de remboursement ; aucune de ces deux solutions n'est satisfaisante : la première conduit à exonérer à chaque stade de leur circulation les marchandises françaises destinées à l'exportation. Or il est impossible de connaître dès l'origine la destination future d'un produit quelconque et de faire le départ entre les produits qui seront exportés et les produits qui serviront à la consommation intérieure. Au surplus, même si l'on ne se heurtait pas à cette difficulté d'ordre matériel, le procédé de la détaxe n'en serait pas moins condamnable, car il nécessiterait dans tous les cas un contrôle extrêmement sévère, assez semblable au contrôle exercé par les agents des contributions indirectes, et permettant de s'assurer que des marchandises exonérées n'ont pas été en réalité livrées à la consommation. Quant à la deuxième solution, consistant à rembourser au moment de l'exportation le montant des droits perçus au cours de la circulation intérieure, elle n'est guère plus recommandable, car il ne paraît pas possible de calculer avec exactitude le montant de la somme à rembourser, c'est-à-dire la quotité de la charge fiscale supportée par l'objet au moment de l'exportation. Le fisc, devant certains obstacles presque infranchissables serait contraint de fixer forfaitairement la somme à rembourser et ainsi réapparaîtraient les inconvénients inhérents à tout système forfaitaire, l'Etat risquant, soit de ne pas rembourser assez, soit de rembourser plus qu'il n'a été perçu.

Ainsi la taxe sur le chiffre d'affaires semble dans tous les cas aller à l'encontre des intérêts français. Appliquée aux affaires d'importation et d'exportation elle aboutit à un double résultat : elle favorise l'importation des marchandises étrangères et tend à décourager les exportations françaises.

Il semblerait que cette situation eut dû se traduire pratiquement par un déficit de notre balance commerciale ; or, au cours de ces dernières années les statistiques douanières n'ont cessé d'accuser un excédent constant de nos exportations sur nos importations, situation absolument opposée à celle que l'application de la taxe

sur le chiffre d'affaires laissait prévoir. Comment expliquer ce défaut d'harmonie entre les déductions logiques et les faits ? La taxe sur le chiffre d'affaires agissant seule eut dû avoir sur notre commerce international les conséquences que nous venons d'exposer ; mais elle n'a pas été le seul facteur agissant ; un autre s'est trouvé agir en sens inverse avec suffisamment d'intensité pour annihiler les effets du premier. Ce second facteur c'est la baisse du franc, qui aboutit à décourager les importations étrangères, par suite de la cherté des changes, et en sens inverse à activer les exportations françaises. Ainsi l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires et la baisse du franc ont agi en sens inverse sur le volume de notre commerce international et si les effets de celle-là ont passé inaperçus c'est uniquement parce qu'ils ont été neutralisés par les effets de celle-ci.

Il n'en demeure pas moins que sous un régime monétaire normal la taxe sur le chiffre d'affaires agirait sur le commerce international dans un sens conforme à celui que nous avons indiqué.

B. *Critiques d'ordre technique et fiscal.* — Les inconvénients d'ordre fiscal ont trait aux difficultés que présente le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires et au caractère vexatoire du contrôle.

Nous avons étudié précédemment les obligations que la loi du 25 juin 1920 impose aux assujettis : Les contribuables placés sous le régime de droit commun sont astreints à la fourniture du relevé mensuel et à la tenue soit d'une comptabilité régulière, soit d'un registre spécial des ventes. Ces formalités sans grande importance lorsqu'elles sont exigées de chefs des grandes entreprises constituent au contraire une véritable gêne pour les petits commerçants qui sont habitués à une liberté à peu près complète dans la façon d'administrer leurs affaires et qui la plupart du temps, non seulement ne tiennent pas de comptabilité, mais encore se contentent d'inscrire simplement le montant de leur chiffre d'affaires journalier.

Si on ajoute à cela l'obligation de conserver les pièces comptables pendant un délai de trois ans, on conçoit sans peine que les petits commerçants se soient émus du trouble que l'application de l'impôt nouveau allait apporter dans la gestion de leurs entreprises.

Mais là n'est pas cependant le vice capital de la taxe sur le chiffre d'affaires : le véritable point névralgique, la véritable cause du

mécontentement des petits commerçants, réside dans l'obligation qui leur est faite de subir les investigations des agents du fisc. C'est là qu'il faut chercher l'explication de cette opposition systématique à un impôt qui pourtant en vaut bien d'autres ; le contribuable français a toujours répugné à l'idée qu'un individu, fût-il revêtu de toute l'autorité que lui confère sa qualité de fonctionnaire, pourrait s'ingérer dans ses affaires, critiquer sa gestion, et connaître jusqu'au moindre détail de ses opérations commerciales.

Ajoutons à cela la crainte toujours vivace, quoique injustifiée, que ne soit commise par l'agent vérificateur certaines indiscrétions de nature à renseigner les commerçants concurrents, et l'on comprendra facilement l'espèce d'aversion du contribuable, contre tout système d'imposition basé sur la déclaration contrôlée.

Nous avons vu précédemment que l'institution du forfait, malgré toutes les espérances qu'y avaient mis les assujettis et le législateur, n'a que très imparfaitement résolu ces difficultés et qu'il n'est pas parvenu à calmer les protestations des intéressés. Le régime forfaitaire, malgré toutes les apparences, ne constitue pas une situation très avantageuse pour les redevables ; non seulement il ne les dispense pas en fait des obligations imposées aux contribuables placés sous le régime de droit commun, mais il aboutit à les placer dans une sorte d'incertitude qui peut leur être préjudiciable.

Cet inconvénient de la taxe sur le chiffre d'affaires, bien que n'étant pas capital au point de vue de la science des finances, est sans aucun doute celui qui eut le plus d'influence sur l'évolution de la législation, et qui aboutit à faire envisager la suppression de la taxe lorsque, en désespoir de cause, l'on se fut rendu compte qu'il était rigoureusement impossible d'y remédier.

Nous n'avons jusqu'à maintenant critiqué la taxe sur le chiffre d'affaires qu'au point de vue des contribuables et des consommateurs. Il nous reste à étudier les inconvénients qu'elle présente pour l'Etat.

La taxe sur le chiffre d'affaires a une assiette extrêmement large et un nombre considérable de contribuables y sont assujettis. A l'énorme productivité de la taxe correspond un inconvénient qui n'est pas négligeable ; le recouvrement nécessite un personnel très nombreux et astreint les agents du fisc à un travail écrasant qui ne leur permet cependant pas de démasquer les évasions. Le con-

trôle des déclarations constituerait pour l'administration une besogne presque surhumaine, si chacune d'elle devait faire l'objet d'un examen attentif et d'un contrôle sur place des pièces comptables de l'assujetti. Dans la pratique un nombre infime de déclarations est contrôlé ; pour les autres, le fisc dans l'impossibilité de faire autrement, s'en remet à la bonne foi du redevable. L'insuffisance du contrôle facilite la fraude, le redevable, instruit de la rareté des visites du contrôleur, en profitant pour produire de fausses déclarations.

Cette situation de fait imposée par les circonstances aboutit à placer l'Etat dans l'alternative suivante : augmenter le personnel du service de recouvrement et voir par conséquent une partie du rendement de la taxe dévorée par les frais supplémentaires de perception ou bien laisser les choses en l'état, et se résoudre alors à ne pas atteindre une fraction importante de la matière imposable. Il semble qu'il soit impossible de sortir de ce dilemme.

Nous verrons bientôt que l'institution de la taxe à la production a précisément pour but d'obvier à cet inconvénient en reportant la perception de la taxe sur un nombre restreint d'assujettis ; cette réforme faciliterait le contrôle et aboutirait, dans l'esprit de ses promoteurs tout au moins, à la suppression radicale de la fraude

Mais la fraude n'est pas la cause unique de l'évasion qui se produit en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ; il existe une sorte d'évasion beaucoup plus grave que la loi a elle-même mise à la disposition de l'assujetti et que ce dernier peut pratiquer sans contrevenir à aucune disposition législative, et sans encourir par conséquent la moindre sanction. Nous voulons parler de la différence de traitement qui existe de par la loi du 27 juin 1920 entre, d'une part, les vendeurs de choses, et de l'autre les fournisseurs de services. Ceux-là paient la taxe sur le montant de leur vente, ceux-ci sur le montant des sommes touchées à titre de rémunération de leurs services. Il en résulte que les assujettis, toutes les fois que la nature de leur commerce le leur permet, ont tout intérêt à se transformer en commissionnaire ou courtier, de façon à ne payer la taxe que sur leurs commissions ou courtages. Le Trésor est lésé mais il n'a aucun recours contre les redevables puisque ceux-ci ont légalement transformé la nature juridique de leurs opérations et qu'ils opèrent désormais en qualité d'intermédiaire.

Cette évasion s'est surtout pratiquée dans le commerce des charbons, la plupart des négociants qui opéraient pour leur propre compte s'étant, après le vote de la loi du 25 juin 1920, transformés en courtiers ou commissionnaires. La taxe à la production sur les charbons, instituée par la loi du 13 juillet 1925 n'a eu d'autre but que de faire disparaître cette pratique en reportant à la production le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Il nous reste enfin pour terminer cette étude critique à faire état d'un grief qui fut invoqué à l'encontre de la taxe sur le chiffre d'affaires. Il s'agit des difficultés que les assujettis peuvent éprouver à récupérer le montant de la taxe en l'incorporant à leur prix de vente. Les redevables, en principe, ne peuvent facturer la taxe à leur prix de vente, mais ils ont la faculté, aux termes de l'article 60 de la loi du 25 juin 1920, de se rembourser de son montant en l'incorporant au prix de vente, puisque la taxe sur le chiffre d'affaires doit rester en définitive à la charge du consommateur. Mais si la loi a elle-même prévu et déterminé cette incidence de l'impôt, il ne s'ensuit pas néanmoins que toujours les choses se passent dans un sens conforme à ses désirs. Certaines circonstances économiques qui échappent complètement à la volonté de l'homme peuvent jouer dans un sens absolument contraire aux prévisions législatives et aboutir à créer une situation radicalement opposée à la situation escomptée.

C'est ce qui s'est produit peu de temps après le vote de la loi du 25 juin 1920 : l'année 1920 vit le point culminant de la période de prospérité économique précédent elle-même la période de dépression. La crise éclata vers la fin de 1920. Désormais, la stagnation des affaires allait rendre très difficile le rejet du poids de la taxe sur le consommateur. Les intéressés, devant la carence de la demande, se virent obligés pour écouler leurs stocks de vendre à un prix souvent inférieur au prix de revient et de prendre la taxe à leur charge. Ainsi la taxe sur le chiffre d'affaires, bien que la loi ait prévu son incidence, et déclaré qu'elle devait être payée en dernière analyse par l'acheteur, peut rester définitivement à la charge du vendeur et jouer par conséquent comme une taxe directe assise sur le chiffre d'affaires, sorte de supplément à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Elle a, comme tout autre impôt d'ailleurs, une incidence incertaine soumise à des fluctuations et à des oscillations qui sont tantôt favo-

rables aux assujettis, tantôt aux consommateurs. En période de prospérité économique, lorsque le consommateur perd la notion des causes agissant sur le mouvement des prix, les intéressés ont toute facilité pour récupérer le montant de la taxe payée au fisc ; celle-ci reste bien définitivement à la charge du consommateur. En période de dépression au contraire, le désir d'écouler des stocks et l'effondrement de la demande contraignent les assujettis à des sacrifices : toute récupération de la taxe devient alors impossible et ils risquent d'en supporter tout le poids.

Abandonnons le cas très spécial d'une crise économique, pour envisager une situation normale, et nous constatons encore que rien n'est plus incertain que l'incidence de la taxe sur le chiffre d'affaires ; elle est directement influencée par l'état de la concurrence sur le marché envisagé. S'il s'agit d'une place ou plusieurs assujettis se font concurrence avec âpreté, le désir de vendre au plus bas prix les contraindra à faire le sacrifice du montant de la taxe ; la lutte entre les vendeurs profitera aux consommateurs. Si au contraire un ou plusieurs chefs d'entreprise jouissent d'un monopole de fait, soit par suite d'un trust, soit par suite d'une situation naturelle, les prix seront nécessairement très élevés et le consommateur paiera alors la taxe, si ce n'est même davantage. La facilité de récupération est donc une raison inverse de la concurrence que les redevables se font entre eux.

On comprend que devant cette incertitude dans la répartition de l'impôt les assujettis aient réclamé pour eux la faculté de facturer la taxe en sus du prix de vente. Nous verrons plus loin si ce procédé peut vraiment les garantir contre les risques de non récupération.

Ainsi la taxe sur le chiffre d'affaires paraît être condamnable à tous les points de vue : au point de vue économique d'abord puisqu'elle contribue à la cherté de la vie, favorise la concurrence étrangère et enfin aboutit à placer le petit commerce dans une situation désavantageuse par rapport aux grandes entreprises intégrées et concentrées ; au point de vue fiscal ensuite, car elle est d'un recouvrement difficile, comporte pour les assujettis toutes sortes de tracasseries, les astreint à un contrôle inquisitorial et nécessite un personnel administratif très nombreux ; malgré cela l'importance du nombre des redevables vient rendre impossible tout contrôle sérieux et ne permet pas d'éviter la fraude.

La taxe à la production ou taxe unique doit, dans l'esprit de ses partisans, remédier à tous les inconvénients que nous venons de signaler.

Il nous faut donc avant d'aborder son étude théorique donner quelques précisions sur sa nature exacte, et enfin signaler les avantages et les progrès que l'on peut attendre de la réforme.

3. — LA TAXE A LA PRODUCTION. SES AVANTAGES PRÉSUMÉS.

Que sont, ou plutôt que doivent être ces taxes uniques perçues à la production ? La réforme consiste, non pas à établir un nouvel impôt perçu à la production et à le substituer purement et simplement à la taxe sur le chiffre d'affaires, mais bien à remplacer cette dernière taxe par un impôt perçu à un seul stade de la circulation des produits et susceptible de fournir un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires. En d'autres termes il s'agit moins de la création d'un impôt nouveau que de l'aménagement de l'impôt ancien, la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette idée a été à plusieurs reprises très nettement exprimée dans nombre de rapports législatifs, projets ou proposition de loi, et au cours des débats afférents aux lois de finances du 13 juillet 1915 et du 4 avril 1926.

La charge fiscale que les produits supportent du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires est acquittée en plusieurs fois par les détenteurs successifs ; c'est en quelque sorte une charge fiscale fractionnée en un nombre variable de prélèvements effectués à chaque transaction, la charge totale croissant à mesure que le produit se rapproche de la vente au consommateur et atteignant son maximum au moment même où cette dernière vente est effectuée. Le but de la taxe à la production consiste à résumer tous ces prélèvements successifs de façon à percevoir en une seule perception massive une somme équivalente à la somme de ces prélèvements. On aperçoit le lien qui existe entre la taxe à la production et la taxe sur le chiffre d'affaires ; ces deux modalités fiscales bien loin d'être indépendantes l'une de l'autre, sont au contraire en étroite corrélation et celle-ci est bien, comme nous l'avons dit plus haut, un aménagement de celle-là.

Il y a donc dans la taxe à la production deux idées essentielles

desquelles il faut se pénétrer, si l'on ne veut courir le risque de commettre de graves erreurs et se condamner à ne rien comprendre des difficultés que présente la réforme.

Tout d'abord la taxe à la production doit de toute nécessité assurer à l'Etat un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires ; mais l'équivalence des rendements, si elle est une condition prépondérante ne doit pas néanmoins être acquise au prix d'un bouleversement dans la répartition de la taxe sur le chiffre d'affaires. D'où seconde idée directrice ; la taxe à la production doit dans la mesure du possible être appliquée de telle façon que chaque produit en particulier supporte une charge fiscale équivalente à celle qui résulte de la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, et que, pour l'obtenir, le consommateur n'ait rien à déboursier de plus que précédemment. Ainsi la taxe unique doit, non seulement respecter la répartition de la taxe actuelle, mais encore la consacrer et la cristalliser, puisque le tarif nouveau applicable à chaque produit sera calculé en tenant lieu des prélèvements successifs que ce même produit supportait auparavant.

Ces idées ont été très nettement mises en lumière lors de la discussion de la loi du 4 avril 1926. M. Raoul Péret à propos de la taxe à la production sur les engrais s'exprimait ainsi : « il ne faudrait pas croire qu'il y ait une augmentation d'impôt du fait de la transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires en taxe à la production ; ce que nous faisons payer aux engrais par notre texte sous forme de taxe à la production c'est exactement ce que les engrais payaient du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires ; la compensation a été calculé de façon mathématique. Donc pas d'augmentation d'impôt : il s'agit simplement d'une taxe perçue dans des conditions différentes ». (1)

De même M. Chapdelaine rapporteur général adjoint du projet de loi expliquait « que l'institution de la taxe à la production avait pour effet de remplacer et de résumer tous les impôts précédemment payés en cascade ». Donc cette question n'est pas douteuse ; la taxe à la production doit respecter la façon dont la taxe sur le chiffre d'affaires est actuellement répartie entre les diverses branches de la production française. Nous verrons au cours de cette étude s'il est possible de satisfaire à ce juste désir ; d'ores et déjà disons

qu'il paraît à peu près impossible de concevoir une taxe qui, tout en assurant à l'Etat un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires, permette d'éviter un bouleversement dans la répartition de ce même impôt.

En résumé la taxe à la production doit se substituer à la taxe sur le chiffre d'affaires de façon telle, qu'elle permette de percevoir en une seule fois, et à un stade quelconque de la circulation du produit, l'équivalent des perceptions successives effectuées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, étant entendu d'ailleurs que son rendement total ne doit pas être inférieur au rendement de l'impôt actuel.

Une pareille réforme est-elle susceptible d'apporter une amélioration sérieuse à la situation créée par l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires ? Il nous est pour l'instant impossible de répondre à cette question : nous ne pourrions le faire qu'à la fin de cette étude, lorsque nous aurons étudié le système sous toutes ses faces. Contentons-nous pour l'instant d'énumérer ses avantages présumés tels qu'ils ont été exposés par les promoteurs de la réforme (1).

3. — AVANTAGES QUE LA TAXE A LA PRODUCTION PRÉSENTE POUR L'ETAT.

Le nouveau régime comporterait une perception facile et une économie de personnel. Nous avons vu en critiquant la taxe sur le chiffre d'affaires, que les difficultés tenaient au nombre très élevé des assujettis, la taxe sur le chiffre d'affaires étant perçue à chaque changement de mains. Il n'en sera plus de même sous le régime de la taxe à la production : désormais un produit ne paiera qu'une seule fois la taxe à un seul stade de sa circulation industrielle ou commerciale. Si le stade auquel s'effectue la perception unique est assez peu éloigné de la première transaction dont le produit a fait l'objet, le nombre des assujettis est extrêmement réduit : la perception se fait avec facilité ; 15 ou 20.000 assujettis payant autant sous le régime de la taxe à la production que plus d'un million sous le régime actuel.

1. Voir l'étude de M. Emile Régis dans le *Journal commercial et maritime de Marseille*, n° du 3 mai 1926 et le *Journal des contributions indirectes* du 1^{er} mars 1927.

Remarquons à ce sujet que l'Etat a intérêt à taxer le produit aussi haut que possible dans l'échelle de ses ventes et reventes successives, le nombre des assujettis étant minime, si c'est la production ou l'importation des matières premières qui sont taxées, et croissant à mesure que le stade de taxation se rapproche de la vente au consommateur, pour arriver à son maximum lorsque c'est au moment de cette vente même qu'est perçu l'impôt.

La taxe à la production doit donc entraîner une diminution sensible des frais de perception par suite de la réduction considérable du nombre des assujettis.

A ce premier avantage s'en ajoute un autre qui n'est en réalité qu'un corolaire : la fraude, si elle n'est pas rendue tout à fait impossible, va être réduite dans des proportions énormes sous le régime de la taxe à la production ; le personnel réduit des services financiers, n'ayant à faire qu'à un nombre très restreint de redevables, sera à même de contrôler chaque déclaration et de procéder à une vérification sur place des pièces comptables de chacun d'eux. Ajoutons enfin que le fics se trouvera toujours devant des entreprises d'une certaine envergure dont les services de la comptabilité comprennent un personnel nombreux, que le redevable ne peut pas mettre au courant de ses dissimulations et omissions volontaires, sans risquer de ne plus être le maître chez lui. Ainsi, par la force même des choses, la fraude disparaîtra et le rendement de la taxe à la production se trouvera être, sans aucune exagération de tarif, bien supérieur au rendement actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires.

AVANTAGES QUE LA TAXE A LA PRODUCTION PRÉSENTE POUR LES ASSUJETTIS ET POUR LES CONSOMMATEURS.

Sous le régime de la taxe à la production, la plupart des commerçants et industriels qui sont aujourd'hui assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires et qui comme tels sont astreints à toute une série de formalités plus ou moins gênantes, se trouveront désormais déliés de toutes obligations relatives à l'assiette et au paiement de l'impôt. Seuls quelques contribuables, les nouveaux assujettis à la taxe unique, y seront encore soumis ; mais ces obligations qui constituent pour le petit commerce des ennuis journaliers seront sup-

portées sans aucune espèce de difficultés par les nouveaux redevables qui, la plupart du temps, seront des chefs d'entreprises importantes, sinon des Sociétés anonymes, pour lesquelles la tenue d'une comptabilité régulière, la fourniture du relevé mensuel et les investigations du fisc ne constituent que des formalités sans grande importance, soit que d'autres lois les y astreignent, soit que l'exige le souci d'une bonne gestion financière.

Nous avons dit précédemment que la véritable cause de l'opposition faite à la taxe sur le chiffre d'affaires résidait dans ses modalités de recouvrement, c'est-à-dire dans les obligations imposées aux assujettis. Parallèlement l'avantage principal, le seul, pourrait on dire de la taxe unique, c'est l'immunité fiscale dont seront gratifiés le petit commerce et la petite industrie. Si la taxe à la production soulève de leur part un si vif enthousiasme, c'est uniquement parce qu'elle leur permet d'échapper à l'impôt et d'en reporter tout le poids sur d'autres. Il ne faut pas chercher d'autres raisons à la vogue dont jouit actuellement la réforme.

Mais là n'est pas son seul intérêt : ses partisans nous promettent encore plus de justice dans la façon dont se répartit l'impôt et plus d'égalité dans la charge fiscale que supportent les divers produits. Avec la taxe sur le chiffre d'affaires nous avons dit qu'un même produit peut supporter une charge fiscale très différente selon l'importance des entreprises qui l'ont successivement détenus et que cette situation aboutit à créer un régime d'inégalité préjudiciable à la petite industrie artisanale. Avec la taxe à la production tout au contraire un même produit subira toujours un prélèvement égal puisque ce prélèvement sera effectué en une seule fois et à un seul stade de la circulation. Tout ses acheteurs se trouveront donc placés sur un même pied d'égalité : le charbon acheté directement à la mine par la grosse entreprise industrielle ne sera ni plus ni moins grevé par la taxe unique que le charbon acheté par l'artisan chez le petit revendeur. La taxe à la production n'est pas comme la taxe sur le chiffre d'affaires une prime à l'intégration et la concurrence pourra être plus juste et moins difficile pour les maisons de petite importance qui ignorent la concentration et l'intégration.

Enfin on fait valoir en faveur de la réforme un dernier argument qui a trait au commerce international. Alors que la taxe sur le chiffre d'affaires rend impossible, d'une part l'institution de tarifs

compensateurs des sommes perçues sur les produits français au cours de la circulation intérieure, et d'autre part le remboursement des droits afférents aux marchandises exportées, la taxe à la production, au contraire, permet d'organiser un système d'exemption et de remboursement plaçant les produits français sur un strict pied d'égalité. A l'importation les marchandises étrangères paieront une taxe égale à la taxe à la production perçue en France sur les produits similaires : les commerçants étrangers ne jouiront plus d'aucun régime préférentiel et leurs produits se présenteront sur le marché français grevés de la même somme que les produits nationaux. A l'exportation, la taxe unique perçue sur les marchandises exportées sera remboursée et les produits français n'arriveront sur les marchés étrangers grevés d'aucun droit intérieur de consommation. La taxe à la production aboutit par conséquent à créer une égalité complète dans la concurrence internationale.

Tels sont les avantages principaux que l'on escompte de l'institution d'une taxe à la production.

Nous sommes maintenant en mesure d'aborder son étude détaillée et de répondre aux questions que nous nous sommes posées dès le début de cette étude : la taxe à la production est-elle possible ? si oui est-elle souhaitable ? Notre examen portera successivement sur deux points principaux : la taxe à la production sera envisagée d'abord au point de vue financier, ensuite au point de vue économique.

PREMIÈRE PARTIE

LA TAXE A LA PRODUCTION ENVISAGÉE AU POINT DE VUE FINANCIER

Cette première partie aura pour objet l'étude des questions financières que pose la transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires en taxe à la production.

Nous suivrons dans ces recherches un plan rationnel nous permettant d'examiner les divers aspects de la réforme en les rattachant à un nombre restreint d'idées générales. Nous nous demanderons d'abord à quel stade de leur circulation devront être taxés les produits ; en d'autres termes nous rechercherons la meilleure modalité d'assiette. Nous étudierons ensuite les possibilités d'aboutir, pour chaque branche de la production, à la fixation d'un tarif qui assure un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires et qui respecte la répartition actuelle de ce même impôt. Nous nous demanderons enfin quels sont les procédés de recouvrement offrant le plus garantie tant pour le contribuable que pour l'Etat et les procédés de contrôle les plus appropriés. Ces trois points principaux feront l'objet de trois chapitres. Enfin, pour montrer que notre étude n'a pas un but purement spéculatif nous envisagerons successivement dans un quatrième chapitre trois grandes branches de la production française, l'alimentation, les textiles et la métallurgie et nous essaierons de voir comment se pose pour chacune d'elles le problème de la taxation unique. Nous ferons état dans ces recherches des conclusions auxquelles sont parvenues les Commissions spéciales prévues par l'article 60 de la loi du 4 avril 1926 et constituées par décret du 5 mai 1926 ainsi que des travaux effectués par les syndicats patronaux groupant les industries intéressées,

CHAPITRE PREMIER

ASSIETTE DE LA TAXE A LA PRODUCTION

Les produits, depuis l'extraction de la matière première qui les compose jusqu'à leur consommation, passent par un nombre variable de stades industriels et commerciaux ; la taxe sur le chiffre d'affaires est actuellement perçue toutes les fois que le produit envisagé change de stade, lorsqu'il passe par exemple de la fabrication au commerce de gros ou de ce dernier au commerce de détail. La première question qui se pose dans l'étude de la taxe à la production consiste à rechercher le stade auquel sera perçu cette taxe destinée à remplacer les perceptions effectuées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. Sera-ce la production ou l'importation des matières premières, sera-ce la fabrication, le commerce de gros ?

M. de Lasteyrie dans une lettre adressée à la Commission des Finances de la Chambre en 1923 avait fourni un processus type de la circulation des produits :

A) *Matière première* (Importation ou extraction).

B) *Fabrication*.

C) *Commerce de gros*.

D) *Commerce de détail*.

Ce processus n'a qu'une valeur relative : on peut remarquer en effet que le stade fabrication n'est pas toujours dans la pratique un stade unique. La plupart des produits subissent plusieurs transformations industrielles effectuées chacune par des entreprises différentes et ne parviennent à une évolution complète qu'après avoir fait l'objet de transactions successives. Entre le stade matière première et le stade commerce de gros peuvent donc s'intercaler toute une série de stades intermédiaires qui correspondent chacun à une adjonction de valeur travail et dont l'ensemble constitue à proprement parler le stade fabrication.

De même entre le stade A et B d'une part, B et C et C et D de

l'autre s'intercale toute une série de stades distincts qui correspondent à des opérations commerciales effectuées par des intermédiaires (commissionnaires ou courtiers) ou même à des opérations effectuées par des commerçants achetant pour revendre.

Le processus fourni par M. de Lasteyrie n'a donc qu'une signification purement théorique : il ne correspond pas à la réalité. Il ne tient pas compte des divers stades par lesquels passe réellement tel ou tel objet mais a simplement pour but de fixer les étapes idéales de la circulation économique dont il n'est en réalité qu'une expression abstraite. Mais si ce processus ne vaut que comme un résumé schématique il permet tout au moins de raisonner sur des données simples et nous supposerons *a priori* qu'il est l'expression exacte de la circulation des produits, quitte à indiquer au cours de nos développements les difficultés soulevées par une réalité beaucoup plus complexe.

Des quatre stades constituant le processus type de M. de Lasteyrie quel est celui qui peut fournir le point de perception de la taxe unique ? Procédons par élimination. Tout d'abord écartons le stade commerce de détail car dans ce cas la taxation unique irait précisément à l'encontre de la tendance qui a inspiré la réforme, à savoir le désir de délivrer le petit commerce des tracasseries inhérentes au recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Au surplus la taxation de la vente au détail n'aboutirait qu'à des avantages médiocres, quant aux facilités de recouvrement et aux économies possibles des frais de perception. Il est inutile d'insister sur ce premier aspect de la question tant-il est éloigné de toute possibilité de réalisation. Le stade commerce de gros est-il susceptible de fournir une assiette de la taxe unique plus satisfaisante ? Pas davantage et cela pour plusieurs raisons dont la principale réside dans les difficultés que l'on éprouve à préciser les caractères du commerce de gros et à délimiter les frontières qui le séparent du commerce de détail. Pratiquement cette discrimination ne pourrait se faire qu'à l'aide d'indices et aboutirait alors à une évasion fiscale considérable comme dans tous les cas où l'assujettissement à un impôt dépend de signes extérieurs plus ou moins arbitraires. Enfin le stade commerce de gros peut ne pas se rencontrer dans la circulation d'un produit lorsque la maison de détail est suffisamment importante pour s'adresser directement au producteur ; la taxation unique au commerce de gros entraînerait alors l'immunité

fiscale de certaines maisons de détail qui jouiraient d'un privilège exorbitant au détriment de leurs concurrents moins importants et ne mettant en vente que des produits achetés chez un commerçant en gros.

Deux modalités d'assiette restent donc seules possible : la taxe à la production peut être assise, soit sur la valeur de la matière première au moment de son extraction ou de son importation, soit sur la valeur du produit fini au moment où il quitte l'usine.

§ I. — La taxe unique appliquée à la production ou à l'importation des matières premières.

A. — AVANTAGES DE CE SYSTÈME.

Ce premier procédé présente des avantages incontestables. La taxe à la matière première assure à l'Etat un recouvrement facile et une économie très sérieuse. Nous avons vu précédemment que l'Etat a intérêt à établir la taxe unique aussi haut que possible dans l'échelle des transactions successives, le nombre des assujettis diminuant à mesure que le stade taxable se rapproche de la production des matières premières. Or, en taxant ce dernier stade on obtient une réduction maximum du nombre des assujettis. C'est là qu'est le principal avantage de la taxe à la matière première : l'Etat peut percevoir une somme équivalente à celle qu'il perçoit actuellement avec un nombre d'assujettis réduit au moins dans la proportion de 1 à 100. Le fisc aura la possibilité d'exercer un contrôle sérieux et de faire de fréquentes vérifications sur place ; comme d'autre part, les divers assujettis seront des maisons importantes ou des sociétés anonymes chez lesquelles toute dissimulation est quasi impossible, le système aboutira à une suppression radicale de la fraude et le rendement s'en trouvera augmenté d'autant.

Pour les matières premières d'origine nationale la taxe sera perçue à l'exploitation productrice et liquidée sur la vente à l'industrie. Pour les matières d'origine étrangères la perception est encore plus simple : la taxe unique pourra être recouvrée au moment de l'importation par l'administration des douanes et comme en matière de droit d'entrée.

On peut donc affirmer que ce procédé de taxation n'entraînera

que des frais de perception assez réduits et très inférieurs à ceux qu'exige actuellement le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Là n'est pas son seul avantage : avec la taxation des matières premières tous les produits de l'activité humaine supporteront leur part d'impôt. Ils dérivent tous, quels qu'ils soient, d'une matière première et seront par conséquent taxés à travers celle-ci. Cet avantage peut paraître en soi assez insignifiant puisque avec la taxe sur le chiffre d'affaires le résultat est le même ; mais il n'est appréciable que comparé aux inconvénients de la taxe à la fabrication : nous ne tarderons pas à voir en effet que celle-ci risque de ne pas frapper toute une catégorie de produits et aboutit à une évasion fiscale considérable.

Signalons enfin un dernier avantage de ce premier procédé d'assiette : les matières premières étant en nombre relativement restreint la tarification sera peu compliquée ; il y aura autant de tarifs différents que de matière première. Il n'y a donc pas à craindre que la taxe unique soulève des difficultés analogues à la taxation en matière de douane où la variété presque infinie des tarifs vient rendre souvent difficile le choix du tarif approprié. Cet avantage comme le précédent n'est appréciable que par opposition à l'extrême complexité que présente en matière de tarif la taxe à la fabrication.

La taxe à la matière première paraît donc résumer en elle seule tous les avantages que l'on escompte de la réforme : simplicité, clarté et facilité de perception, suppression de la fraude et rendement assuré. Mais toutes ces qualités pour si brillantes qu'elles puissent paraître sont largement compensées par des inconvénients tellement graves qu'elle va nous paraître dans la plupart des cas d'une application quasi impossible.

B. — INCONVÉNIENTS DE CE SYSTÈME.

Tout d'abord remarquons que la taxe unique à la production ou à l'importation des matières premières doit nécessairement avoir un tarif très élevé. La taxe unique tient compte en effet de toutes les perceptions effectuées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires tant au cours de la circulation commerciale qu'au cours de la circulation industrielle : or, la valeur d'un produit est d'au-

tant plus faible que ce produit est peu éloigné du stade matière première : sa valeur croît à mesure qu'il se rapproche de la vente au détail, stade auquel il atteint sa valeur maximum. Il en résulte que pour assurer une stricte équivalence entre la somme perçue en une seule fois sous le régime de la taxe unique et le montant des perceptions successives effectuées du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires, le tarif de celle-là doit être d'autant plus élevé que le stade de taxation est plus éloigné de la vente au détail. Le tarif le plus lourd sera donc appliqué à la matière première, celle-ci ayant la valeur la plus faible. Cette énormité du tarif nécessaire pour assurer l'équivalence des rendements va avoir des conséquences qui iront à l'encontre des avantages que nous avons énumérés plus haut : la fraude qui devait normalement disparaître sous un régime de taxation à la matière première, risque d'être encouragée par un tarif trop lourd, le contribuable étant d'autant plus enclin à dissimuler, que l'Etat lui réclame des sommes plus grandes. L'assujetti qui, sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, estime qu'une économie de 2 % sur ses frais généraux obtenue par une dissimulation de son chiffre d'affaires, ne compense pas la gravité des sanctions qu'il encourt et les inconvénients qui peuvent résulter pour lui d'une compromission avec son personnel, sera tout au contraire tenté de courir ces divers risques si la fraude lui permet d'obtenir un gain supplémentaire de 10 à 15 %, chiffre que peut atteindre dans certains cas le tarif de la taxe à la matière première. La fraude sera d'ailleurs d'autant plus encouragée que le contribuable peut éprouver, en période de dépression économique, de sérieuses difficultés à rejeter le poids énorme de l'impôt sur son acheteur. Il se trouvera alors dans l'alternative suivante : prendre à sa charge le montant de la taxe et subir de ce fait une perte sèche considérable qui risque de le mettre en cessation de paiement, ou bien dissimuler une partie de sa production. Il est inutile d'ajouter que c'est à ce dernier parti que s'arrêtera le plus souvent l'assujetti.

Pour le consommateur la taxe à la matière première n'est pas plus recommandable : elle aboutit à une répartition beaucoup plus injuste que celle de la taxe sur le chiffre d'affaires. Nous avons vu précédemment que la taxe unique assurait une égalité complète dans la charge fiscale supportée par des produits similaires : or, précisément cet avantage apparent se retourne contre elle et cette prétendue égalité n'aboutit en réalité qu'à une injustice des plus

choquantes. Une même matière première supportant toujours la même charge fiscale les objets qui en dérivent ne sont grevés qu'à raison de la quantité de matière première qu'ils contiennent : la taxe étant perçue une fois pour toute lors de l'extraction ou de l'importation, la quantité devient ainsi sous le régime de la taxe unique la commune mesure des valeurs, sans qu'il puisse être tenu compte de la qualité qui différencie les produits entre eux. Ceci semble paradoxal. C'est pourtant la conclusion à laquelle on aboutit nécessairement. La taxe unique à la matière première a pour résultat de surcharger les produits pour lesquels la matière première constitue une part relativement importante de leur valeur au bénéfice des produits dont la valeur provient beaucoup plus du travail incorporé. Ainsi, deux pièces de tissus de laine qui ont nécessité chacune l'emploi de 30 kilogrammes de laine brute supporteront la même charge fiscale, qu'elles soient de qualité identique ou que l'une soit un tissu de première qualité et l'autre un drap extrêmement grossier.

La taxe à la matière première joue absolument comme une taxe de luxe à rebours qui aurait pour but de détaxer les produits finis au détriment des produits grossiers ; ceux-ci s'adressant plus particulièrement aux classes laborieuses de la nation et ceux-là aux classes aisées, la taxe à la matière première aboutit à renforcer encore le caractère anti-proportionnel de nos impôts de consommation, à la différence de la taxe sur chiffre d'affaires qui au contraire peut être considérée comme un moyen de modérer cette disproportionnalité et de rétablir un certain équilibre dans la répartition de l'ensemble des taxes indirectes. Ce vice capital de la taxe à la matière première est absolument inévitable : quoi qu'on fasse il sera toujours impossible avec un pareil système de proportionner la charge fiscale à la valeur du produit. La taxe unique de par son mécanisme même ne peut établir aucune discrimination entre un produit brut et un produit très poussé ; autrement dit il lui est impossible de tenir compte de la valeur-travail, c'est-à-dire de la qualité ; la valeur-matière première, c'est-à-dire la quantité, peut être seule prise en considération. Ceci devrait suffire pour faire immédiatement rejeter cette première modalité d'assiette.

Cependant il y a plus encore. Nous venons de démontrer que la taxe à la production des matières premières aboutit à faire supporter la charge fiscale relativement la plus grande au produit le plus

grossier et nous avons choisi comme exemple des produits de même nature mais de qualités différentes. Il peut arriver qu'une même matière première ait plusieurs utilisations et qu'elle donne naissance à des produits très différents non seulement par leur qualité mais encore par leur nature. Dans ce cas encore la taxe unique a pour conséquence de peser plus lourdement sur le prix des produits qui ont suivi l'évolution industrielle la plus insignifiante au bénéfice de ceux qui n'ont été consommés qu'après toute une série de transformations de plus en plus poussées (1).

L'exemple le plus typique est fourni par l'industrie textile : la laine par exemple peut être consommée après un simple dégraisage, comme laine à carder, après peignage et filage, comme laine à tricoter, et peut devenir enfin tissu de laine après tissage : or, quel que soit l'état dans lequel elle est consommée la charge fiscale sera toujours la même. Un kilo de laine à carder et 1 kilo de tissu de laine seront chacun grevés de la même somme, alors que le prix du tissu est sept ou huit fois plus grand que celui de la laine brute. La charge fiscale incorporée au prix de vente représentera des fractions variables de la valeur totale : cette fraction sera énorme en ce qui concerne la laine à carder et assez réduite pour le tissu.

Ainsi dans tous les cas, où elle est appliquée à des produits susceptibles d'être transformés, la taxe à la matière première se répartit sans aucun souci de justice et la charge fiscale dont elle grève les produits est sans aucune corrélation avec la valeur de ces mêmes produits. Elle apparaît malgré des qualités incontestables comme un procédé d'imposition extrêmement grossier et relevant d'une fiscalité rudimentaire (2).

Enfin, est-il bien certain que la taxe à la production assise sur la valeur de la matière première doive procurer à l'Etat un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires ? Avant d'examiner cette question, précisons bien ce que l'on entend par

1. Voir Allix et Lecercle, *op. cit.*, page 347 et l'article de M. Régis dans le *Journal commercial maritime de Marseille*, n° du 3 mai 1926.

2. Remarquons que la taxe à la matière première en taxant plus lourdement les produits les moins ouverts passe outre à l'une des deux conditions auxquelles la réforme doit satisfaire : l'équivalence des charges fiscales. Il est bien évident que 100 kilogrammes de laine à carder supporteront une charge fiscale beaucoup plus lourde que sous le régime actuel. Le principe essentiel de la taxe à la production est donc violé et la taxation des matières premières bien loin de consacrer la répartition actuelle de la taxe de 2 % aboutit au contraire à la bouleverser de fond en comble.

équivalence des rendements. Cette condition ne signifie pas que l'institution de la taxe unique est destinée à cristalliser le rendement de la taxe actuelle et que ce dernier, à partir du jour de la mise en vigueur de la législation nouvelle, se trouvera être immuable pour l'avenir ; elle veut dire au contraire que cette taxe doit être telle qu'elle procure à l'Etat une somme équivalente à celle qu'eût procuré la taxe sur le chiffre d'affaires si elle avait été en vigueur. La taxe à la production doit par conséquent, dans l'esprit de ses promoteurs, présenter, quant au rendement, les mêmes caractères que l'impôt qu'elle a pour but de remplacer, c'est-à-dire que son rendement doit être influencé par des causes identiques à celles qui influent sur celui de la taxe sur le chiffre d'affaires. La taxe à la matière première présente-t-elle vraiment ce caractère qu'on veut bien lui attribuer ? Non. Voici pourquoi. Dans une très intéressante étude sur la taxe à la production, M. de la Baumel, Secrétaire du syndicat général de l'Industrie cotonnière, a mis en lumière les raisons pour lesquelles la taxe à la matière première ne lui paraissait pas devoir présenter à l'Etat les mêmes garanties de rendement et de sécurité.

Dans le système actuel le rendement de l'impôt est fonction des prix des produits à chacun de leur stade : importation ou production, fabrication, vente. Dans la taxe unique au contraire il n'en est plus ainsi : son rendement ne varie plus qu'en fonction du prix des matières premières et il n'est pas affecté par celui des produits fabriqués. Autrement dit la taxe à la matière première n'est pas solidaire du prix des salaires. Or les fluctuations de ce dernier ne suivent pas obligatoirement les fluctuations du prix des matières premières : il peut arriver que celui-là monte plus rapidement que celui-ci ou inversement et il est très rare que l'un et l'autre suivant des courbes absolument identiques. Toutes les fois que le prix des salaires montera plus vite que le prix des matières premières ou mettra plus de temps à baisser dans les mêmes proportions que ce dernier, l'Etat subira avec la taxe à la matière première des moins-values considérables que la taxe sur le chiffre d'affaires eût permis de limiter. La situation actuelle fournit un exemple très net d'une discordance dans le mouvement des prix ; la revalorisation partielle du franc a entraîné une baisse très sensible du prix des matières premières d'importation, laine, coton, bois, etc., alors que pendant la même période les salaires sont restés stationnaires avec

même une tendance à la hausse. Si du fait de cette baisse le rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires s'est trouvé réduit, il n'en demeure pas moins que les pertes subies par le Trésor ont été limitées aux seules perceptions afférentes aux affaires d'importation ; pour toutes autres opérations la perte a été insignifiante puisque le second élément de valeur, le travail, est resté stationnaire. Si au contraire la taxe à la matière première avait été en vigueur, les pertes subies par l'Etat eussent été exactement proportionnelles à la baisse des prix.

Ainsi la taxe à la matière première n'est pas comme la taxe sur le chiffre d'affaires immédiatement influencée par l'ensemble des prix ; comme telle elle ne présente pas pour l'Etat les mêmes garanties. Etant en dépendance directe du prix des matières premières seulement, elle n'a pas la même souplesse et par suite de l'extrême facilité avec laquelle son rendement peut varier, elle risque de constituer pour les finances publiques un élément de trouble et d'incertitude.

§ 2. — La taxe unique appliquée au produit fini.

Cette seconde modalité consiste à taxer les produits au moment où ils quittent l'usine, c'est-à-dire lorsque s'achève leur évolution industrielle et que commence leur évolution commerciale. Dans ce cas la taxe perçue à la fabrication doit tenir lieu de toutes les perceptions qui eussent dû être effectuées au cours de la circulation industrielle et des perceptions qui seront effectuées postérieurement au cours de la circulation commerciale. En d'autres termes, la franchise de tout droit est accordée aux matières premières jusqu'au moment de la fabrication ; c'est à partir de ce stade seulement qu'est dû l'impôt.

Etudions les avantages et les inconvénients de la taxe à la fabrication comme nous l'avons fait précédemment pour la taxe à la matière première.

A. — AVANTAGE DE LA TAXE A LA FABRICATION.

On aperçoit immédiatement l'avantage principal de la taxe à la fabrication ; celle-ci étant perçue sur le produit fini au moment où l'évolution industrielle est complète la charge fiscale supportée

par les produits manufacturés est proportionnelle à leurs valeurs respectives. Un objet quelconque supportera une charge fiscale d'autant plus lourde qu'il aura subi des transformations industrielles plus nombreuses ; la valeur-travail incorporée à la matière première est donc prise en considération, et la taxe à la fabrication échappe au reproche d'injustice qu'encourt la taxe à la matière première.

Mais là est son seul intérêt. Nous allons voir qu'elle soulève des objections capitales auxquelles on ne répond qu'en imaginant un système fiscal d'une complexité telle que l'on peut se demander si elle n'est pas une pure construction de l'esprit sans aucune espèce de réalisation pratique.

B. — INCONVÉNIENTS DE LA TAXE A LA FABRICATION.

Sous le régime de la taxe à la fabrication tous les produits n'ayant pas le même processus industriel et commercial, un tarif spécial va être nécessaire pour chacun d'eux. Il en résultera une tarification d'une extrême complexité où l'ensemble de l'industrie française sera divisée en classes, elle-mêmes partagées en un nombre infini de paragraphes, le tout assez semblable à un tarif douanier, et offrant les mêmes inconvénients que la spécification. Cette multiplicité des tarifs créera une foule de litiges entre les assujettis et le fisc qui ne parviendront que très difficilement à se mettre d'accord sur le tarif applicable à tel produit. Cet inconvénient au surplus quoique déjà sérieux ne serait rien s'il n'était accompagné d'autres beaucoup plus graves encore. On pourrait nous objecter en effet que les difficultés soulevées par l'application de la taxe sur le produit fini ne constituerait pas un obstacle plus insurmontable que l'application des tarifs douaniers.

L'objection capitale que l'on fait à la taxe à la fabrication concerne l'évasion fiscale considérable que l'adoption de cette assiette risque de provoquer (1).

La taxe étant appliquée à un stade unique un produit bénéficie d'une exonération totale toutes les fois qu'il est consommé avant d'avoir atteint le stade taxable. Il peut arriver en effet que la circulation économique d'un produit quelconque s'arrête avant le stade auquel est perçue la taxe unique ; il en est ainsi toutes les fois

1. Voir la remarquable étude présentée par M. Antoine Daudet au nom de l'association nationale d'expansion économique.

qu'une même matière première est susceptible de donner naissance à une série de produits qui diffèrent les uns des autres par leur degré d'évolution industrielle, mais qui correspondent chacun à un besoin déterminé de la consommation. L'exemple le plus caractéristique à cet égard est fourni par l'industrie lainière ; si nous supposons que la taxe unique est perçue sur le tissu de laine, tout produit dérivé de la laine et qui ne parvient pas jusqu'à ce degré de transformation échappe totalement à l'impôt. En l'espèce seront exemptes de la taxe, la laine simplement dégraissée, la laine filée ou laine à tricoter puisqu'elles disparaissent de la circulation avant le stade auquel est perçu l'impôt. Un autre exemple tout aussi concluant est fourni par l'industrie cotonnière : une taxe unique perçue sur le calicot imprimé n'atteint pas les autres produits dérivés du coton mais moins évolués, le coton filé et le calicot écru.

Remarquons en passant combien le processus véritable de la circulation économique est différent du processus type fourni par M. de Lasteyrie (1) : nous voyons ici que le stade B de ce processus ou stade de fabrication se décompose en réalité en trois stades différents qui correspondent chacun à une opération industrielle différente. S'il est parfois louable pour faciliter le raisonnement de réduire une suite de faits complexes à une simplicité presque squelettique, il est dangereux, d'autre part, de se laisser éblouir par cette apparente simplicité et il peut être nécessaire de contrôler son raisonnement par des brèves incursions dans le domaine pratique.

Nous arrivons donc à la conclusion suivante : l'application de la taxe unique à un stade fixe de fabrication est impossible. Cette taxe ne pourrait atteindre que les produits dont la circulation industrielle est complète et ferait indûment bénéficier tous les autres d'un régime d'immunité fiscale.

Cette situation est-elle sans remède ? Oui, si le système de la taxe unique doit rester une construction aux lignes nettes et si la réforme n'est vraiment inspirée que par le souci sincère de pallier aux inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires ; non, si l'on ne craint pas d'aboutir à un système d'une extravagante complexité et si le désir de supprimer la taxe sur le chiffre d'affaires n'est que l'expression d'une aspiration démagogique. Les promoteurs de la réforme n'approuvent pas cette façon d'envisager la question

1. Voir plus haut page 26.

e tout en se disant inspirés par les mobiles les plus nobles ils proposent deux procédés différents permettant d'apporter une solution aux difficultés soulevées par la taxe à la fabrication. L'un d'eux est possible quoique parfaitement inutile, l'autre est du domaine de la spéculation pure et ne paraît pas pouvoir être appliqué sans grand dommage pour le contribuable et pour l'Etat.

* * *

Le premier procédé consiste à maintenir la taxation au taux actuel de 2 % pour toutes les transactions qui précèdent la fabrication. La taxe unique perçue à ce stade ne tiendrait compte que des perceptions postérieures, c'est-à-dire afférentes à la circulation commerciale. On scinde en deux le cycle de la circulation économique ; au cours de la circulation industrielle, c'est le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires qui reste applicable, chaque changement de mains motivant la perception de l'impôt de 2 % ; au contraire les perceptions effectuées au cours de la circulation commerciale sont supprimées et remplacées par une taxe globale perçue au moment où le produit quitte définitivement l'usine pour le magasin de gros. Prenons encore comme exemple l'industrie lainière : les produits dérivés de la laine et non encore parvenus au stade de taxation, en l'espèce le tissage, donnent lieu à la perception de la taxe de 2 % toutes les fois qu'ils changent de mains ; la laine dégraissée paie la taxe lors de sa vente aux filateurs, et la laine filée lors de sa vente aux tisseurs. Quant au tissu de laine il paie une taxe à la fabrication qui tient lieu des perceptions qui eussent dû être effectuées postérieurement et sa circulation commerciale se fait en franchise.

Que penser de ce système mixte ? Remarquons tout d'abord que la taxe unique ainsi conçue n'est plus unique que de nom ; elle n'est, si l'on peut dire, que partiellement unique puisque destinée seulement à remplacer une catégorie de perceptions. Mais n'insistons pas sur ces considérations théoriques ; il est permis de donner à une institution la qualification que l'on désire à condition toutefois de se mettre d'accord sur le sens que l'on prête aux mots.

Ce premier système présente les défauts de toute institution hybride sans personnalité propre et composée de bribes accolées bout à bout appartenant à d'autres institutions. Nous voyons ici un

compromis entre deux formules fiscales différentes, la taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe unique, compromis inspiré par le désir de réunir ce que chacune d'elle présente de meilleur et qui n'aboutit en réalité qu'à la disparition des qualités propres de l'une et l'autre. D'une part, en effet, les avantages de la taxation unique sans disparaître intégralement, se trouvent partiellement réduits : le nombre des assujettis n'est diminué que dans de faibles proportions puisque tous les industriels restent passibles de l'impôt ; la tâche des services du recouvrement n'est que très peu diminuée et l'économie escomptée des frais de perception risque d'être considérablement réduite. D'autre part, tous les inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires subsistent en ce qui concerne le cycle de la circulation industrielle ; perception difficile, impossibilité de contrôler les opérations de tous les assujettis et répartition injuste de l'impôt, le petit industriel risquant toujours de se trouver handicapé par un concurrent plus important qui achète directement la matière première et qui procède lui-même à toutes les transformations industrielles.

Dans ces conditions, l'institution d'une taxe à la fabrication est sans intérêt : les améliorations que l'on peut en attendre sont insuffisantes pour légitimer la réforme. Entre un régime de taxation unique mitigé et la taxe sur le chiffre d'affaires pure et simple, l'hésitation n'est pas permise : cette dernière est préférable à tous égards, d'autant plus qu'elle a sur l'autre une incontestable supériorité ; elle fonctionne depuis sept ans déjà et a fait ses preuves.

Ainsi le premier procédé destiné à éviter l'évasion légale provoquée par l'institution d'une taxe perçue à un stade fixe de fabrication est en réalité un abandon partiel des avantages que présente la taxation unique. Nous dirons même qu'il en consacre la faillite car il aboutit implicitement à reconnaître l'exactitude d'un principe qui sera la conclusion générale de cette étude, à savoir que l'institution de la taxe à la production n'est possible, quelle que soit son assiette, que lorsqu'il s'agit de produits pouvant être consommés dans l'état même où ils sont extraits et après une circulation purement commerciale.

Mais ce premier système malgré son inutilité à peu près complète ne se heurte à aucune difficulté d'ordre matériel : son application ne paraît pas autrement compliquée et nous croyons que pra-

tiquement il ne présente à peu près aucun inconvénient. Il n'en est pas de même du second procédé de taxation à la fabrication qui est certainement un chef-d'œuvre de complication : c'est à lui que vont actuellement les faveurs des partisans de la taxe à la production et dans les projets qui s'élaborent, péniblement il est vrai, au sein des Commissions spéciales c'est en y recourant qu'on essaie d'empêcher les évasions légales.

* * *

Ce second procédé consiste essentiellement en ceci (1) : le stade auquel est perçue la taxe unique au lieu d'être fixe comme dans le système précédent, dépend du moment où l'objet est mis en consommation, celle-ci motivant toujours le paiement de l'impôt. En d'autres termes au lieu de taxer les produits au moment où s'achève leur évolution industrielle (ce qui a pour résultat d'exonérer tous ceux dont l'évolution est interrompue) on laisse indéterminé le point de perception qui doit dépendre de la qualité de l'acheteur, une vente à un industriel bénéficiant de la franchise, une vente à un commerçant motivant le paiement de la taxe. Prenons immédiatement un exemple pour éclairer ce système quelque peu compliqué : nous avons vu précédemment que la laine donne successivement naissance à trois produits qui sont susceptibles chacun d'une utilisation différente ; la laine à carder, la laine à tricoter, et le tissu de laine ; une taxe sur celui-ci aboutit à l'exonération des deux autres produits. Avec le nouveau système, on taxe l'objet manufacturé toutes les fois que la circulation industrielle est close, et que commence sa circulation commerciale ; ainsi la laine filée paie la taxe unique si elle est vendue à un commerçant. Si au contraire elle quitte la filature pour l'usine de tissage, la taxe n'est pas exigible ; elle n'est due que postérieurement au moment où le tissu de laine est vendu au commerce de gros. Avec ce nouveau système aucun produit n'échappe par conséquent à la taxe puisque celle-ci est toujours due sur le produit qui n'a pas subi une évolution industrielle normale, mais qui est consommé avant d'être parvenu au stade définitif de fabrication.

Ajoutons que dans ce cas le montant de la taxe unique varie

1. Voir l'article de M. Emile Régis dans le *Journal commercial et maritime de Marseille*, n° du 10 mai 1926.

suivant la transformation industrielle subie par le produit au moment où commence la circulation commerciale. On détermine pour chaque objet à chaque stade du processus industriel qu'il traverse son « statut fiscal » c'est-à-dire la somme qu'il a à payer s'il passe dans la consommation, en supposant qu'il a été exonéré dès l'origine et que les opérations commerciales dont il fera ultérieurement l'objet seront également exonérées. Ainsi on fixera le tarif de la taxe unique applicable à la laine à carder, à la laine à tricoter et au tissu de laine lorsque la transformation s'arrête là et en tenant compte toujours de la charge fiscale que supporte le produit similaire sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Ce système ingénieux répond d'une façon tout à fait satisfaisante à l'objection capitale que nous avons fait à la taxe sur le produit fini, sans faire le sacrifice d'aucun des avantages présumés de la réforme : d'une part, le stade de perception étant variable, aucun produit ne peut échapper à l'impôt ; d'autre part la taxe n'est jamais perçue qu'une fois et le produit arrive toujours en franchise chez le dernier transformateur.

Cette solution paraît présenter toutes les garanties nécessaires à la réussite de la réforme. Aussi n'a-t-elle pas manqué d'être adoptée par toutes les formations syndicales qui, jusqu'à maintenant, se sont déclarées favorables à un système de taxation unique.

Mais ceci ne doit pas nous empêcher de voir combien en réalité ce système est compliqué ; sa simplicité est purement extérieure et si de bons esprits ont pu considérer comme possible sa réalisation, c'est uniquement parce qu'en matière fiscale on a tendance à s'en tenir à des considérations théoriques et à ne juger un système fiscal que d'un point de vue abstrait, alors que la science des finances est celle où l'on rencontre le plus d'opposition entre la théorie et les faits. En principe un jugement définitif ne devrait être porté sur un impôt qu'après les premiers résultats de son application. Encore faut-il au moins essayer de les prévoir. Or en ce qui concerne ce procédé de taxation ses partisans se bornent à en expliquer le mécanisme théorique avec le plus grand soin et comme ce dernier est relativement simple ils ne manquent pas de conclure à l'institution immédiate de la taxe sur le produit fini. Nous allons voir que son application est extrêmement difficile et que son recouvrement risque d'entraîner le procédé de contrôle le plus vexatoire pour l'assujéti : l'exercice.

Une taxe unique à la fabrication conçue d'après les principes qui précèdent est pour l'assujetti une source de complications. Nous avons vu en effet que seules sont taxées les opérations entre industriels d'une part et consommateurs ou négociants en gros de l'autre, les ventes entre deux industriels bénéficiant de l'exonération totale. Il en résulte que les assujettis seront tenus dans leur comptabilité de faire le départ entre ces deux catégories de vente ; ils seront astreints en quelque sorte à connaître la destination des marchandises vendues, faute de quoi ils pourront se trouver en contravention. D'où la nécessité d'un système de contrôle assez analogue à celui que l'on rencontre en matière de taxe de luxe et dans lequel l'acheteur est tenu de certifier la destination des marchandises vendues : l'acheteur fournira à son vendeur une attestation dans laquelle il s'engage à transformer les marchandises achetées. Grâce à cette attestation l'assujetti sera couvert et si ultérieurement les marchandises venaient à être vendues sans avoir subies un supplément de transformation, il ne pourrait lui être rien réclamé.

Si ce système fonctionne à la satisfaction de tous en matière de taxe de luxe, il ne s'en suit pas qu'étendue à l'ensemble de l'industrie française, il doive en être de même. Nous croyons au contraire qu'il ne peut constituer qu'une tracasserie de plus pour les contribuables que l'application d'autres impôts astreint déjà à un nombre respectable de formalités.

Est-il au moins suffisant pour assurer la rentrée de l'impôt ? Nous ne le croyons pas, bien que les partisans de la réforme l'affirment (1).

En faisant une analyse plus serrée du mécanisme de la taxe à la fabrication on s'aperçoit que ce contrôle purement comptable est parfaitement inefficace et que au cours du passage des produits en franchise d'une industrie à l'autre il risque de se produire des fuites. Reprenons en l'appliquant à un cas concret, l'industrie des corps gras par exemple, le mécanisme de la taxe sur le produit fini. L'huile au moment où elle sort de la fabrique peut être achetée soit par un commerçant en gros qui ultérieurement la vendra aux épiciers ou même directement aux consommateurs, soit par un

1. Voir dans le *Journal commercial et maritime de Marseille* du 6 août 1926 un article de MM. Martini et Duclos et dans le numéro du 12 juillet un article ayant trait à l'application de la taxe unique à l'industrie des corps gras.

margarinier ou un savonnier ; dans le premier cas le cycle industriel est clos, l'huile est destinée à la consommation ; l'huilerie doit la taxe. Dans le second cas au contraire, elle est destinée à subir un supplément de transformation et, le paiement de la taxe est reporté au stade industriel suivant : l'impôt sera dû au moment où le savon quitte la savonnerie pour le magasin de gros. Le savonnier ayant reçu ses marchandises en franchise est exemptable de l'impôt et il devrait en verser le montant au fisc si elles venaient à disparaître ; il faut en d'autres termes que le fisc soit à même de contrôler l'emploi qui en a été fait, l'huile achetée par le savonnier, pouvant fort bien passer directement dans la consommation sans avoir subi le supplément de transformation qui a motivé l'exonération. D'autre part les marchandises pour se rendre de l'huilerie à la savonnerie ont dû circuler et comme elles ne bénéficient que d'une exonération temporaire il est indispensable que le fisc s'assure de leur arrivée à la savonnerie : autrement dit ce système nécessite un contrôle à la circulation.

Tous les éléments du contrôle pratiqué en matière de contributions indirectes sont donc nécessaires pour assurer l'application de la taxe sur le produit fini : contrôle des lieux de stationnements ou exercice et contrôle à la circulation, c'est-à-dire emploi obligatoire des titres de mouvement.

Ainsi une réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires faite dans ce sens, aboutit à la généralisation du système de contrôle le plus vexatoire pour l'assujetti, l'exercice, et à l'extension de toutes les entraves à la circulation que connaît le régime des contributions indirectes.

Quel jugement porter sur une taxe qui sous prétexte d'amélioration et de simplification aboutit à remplacer le contrôle exemptable de la taxe sur le chiffre d'affaires par l'exercice et les titres de mouvement, et que penser aussi des promoteurs de la réforme qui pour délivrer une partie des contribuables de certaines tracasseries administratives n'hésitent pas à soumettre les autres à toute une série d'obligations intolérables.

Les Parlementaires et les groupements syndicaux qui se sont faits les champions de la taxe unique et qui se sont délibérément prononcés en faveur de ce second procédé de taxation ont-ils bien réfléchi à toutes les conséquences qu'entraînerait la réforme ? On peut, sans hésiter croyons-nous, répondre par l'affirmative et ajou-

ter que si malgré cela ils n'ont pas reculé devant de pareilles difficultés, c'est uniquement pour des raisons étrangères à la science des finances et assez voisines de considérations politiques. Certains il est vrai prétendent qu'on exagère les conséquences de la réforme et que l'application de la taxe unique est possible sans le recours à tout l'arsenal de l'administration des contributions indirectes. A ceux-là nous conseillerons d'approfondir quelque peu la question.

N'insistons pas d'avantage sur ces notions relatives au contrôle : nous aurons l'occasion de les examiner plus en détail dans notre troisième chapitre quand nous étudierons le recouvrement de la taxe unique.

Ainsi des deux systèmes proposés pour éviter les inconvénients de la taxe sur le produit fini, l'un est un abandon partiel des avantages de la taxe à la production, l'autre, quoique laissant subsister intégralement ces mêmes avantages, est, par suite des complications qu'il entraîne, d'une application pratique quasi impossible. Lequel choisir ? Nous ne saurions le dire. Nous croyons cependant que le premier présente moins de danger et que si la réforme devait se faire, mieux vaudrait qu'elle se fit suivant le procédé de taxation le plus inoffensif, quitte à renoncer, devant les difficultés présentées par le second, à une partie des avantages que l'on escomptait de la réforme.

Enfin la taxe à la fabrication soulève une dernière objection voisine de la précédente mais qui ne se confond pas entièrement avec elle. Elle concerne la situation des produits parvenus à un stade industriel définitif, employés par une nouvelle industrie, en vue de la confection d'autres produits, et qui au cours de cette opération se confondent avec ceux-ci jusqu'à en perdre complètement leur individualité. Il est très fréquent de rencontrer dans l'industrie des objets manufacturés de cette sorte qui sont à proprement parler des produits achevés mais qui peuvent être incorporés à d'autres. Si ces derniers sont eux-mêmes passibles d'une taxe à la fabrication comment éviter alors les doubles taxations ?

Un exemple choisi dans la métallurgie, industrie où cette situation se rencontre fréquemment, va nous faire saisir très nettement la difficulté. Comment régler la situation des pointes employées pour la confection des chaussures, par une cordonnerie ? Si ces pointes ont payé la taxe au moment de leur sortie de l'usine, elles la paieront une seconde fois lors de la vente des chaussures au

commerce de gros, puisque leur prix intervient pour une part dans le prix de celles-ci. De même supposons le cas de robinets, produit également achevé, achetés par un constructeur de chaudières et revendus ensuite comme partie intégrante de celles-ci. Si la taxe est perçue au moment de la vente au fabricant de chaudières et ultérieurement lorsque celles-ci sont elles-mêmes vendues à la consommation, on aboutit à faire supporter deux fois la même taxe au même produit.

Remarquons en passant que cette situation est tout à fait différente de celle qui a motivé l'objection précédente : il s'agissait alors de produits de même nature subissant une série de transformations successives, mais répondant à chaque stade de leur évolution à un besoin déterminé. Dans le cas que nous envisageons ici il s'agit au contraire de produits qui sont parvenus à leur forme définitive et qui ne sont plus susceptibles d'aucune transformation, mais qui peuvent être utilisés par une autre industrie et réunis à d'autres produits. Les deux situations bien qu'elles eussent été souvent envisagées en même temps sont donc complètement différentes. Au surplus constatons qu'elles posent deux problèmes absolument opposés : il s'agissait dans le premier cas de parer à une disparition de matières imposables ; ici au contraire il s'agit d'éviter que la taxe ne soit perçue deux fois.

Comment peut-on éviter ce nouvel inconvénient de la taxe sur le produit fini. Ici encore deux solutions sont possibles.

La première (1) consiste à permettre à l'industriel de déduire du prix de l'objet fabriqué, le prix du produit qui lui est parvenu déjà grevé de la taxe unique : ainsi le fabricant de chaudières ne devra l'impôt que sur le prix de vente de celles-ci déduction faite du prix d'achat des robinets ; de même la cordonnerie ne paiera l'impôt sur le prix de vente de ses chaussures qu'après en avoir déduit le prix des pointes.

Ce procédé présente le grave inconvénient de favoriser considérablement la fraude. Comment croire en effet que l'assujetti ne va pas essayer d'exagérer la valeur du produit qui a déjà payé l'impôt, afin de réduire la somme sur laquelle lui-même doit la taxe : il est à craindre qu'en l'espèce le fabricant de chaudières ne compte ses robinets pour une valeur bien supérieure à leur valeur réelle.

1. Voir l'article déjà cité de M. Emile Régis *Journal commercial et maritime de Marseille* du 10 mai 1926.

Le fisc pour empêcher cette dissimulation ne dispose que de moyens assez illusoires : il lui faudrait pour agir efficacement, soit pouvoir exiger de l'assujetti la communication de ses factures d'achat, soit procéder à des recoupements entre les comptabilités respectives du redevable et de son vendeur. Ce système aboutit dans le premier cas à développer l'inquisition fiscale, et dans le second à imposer à l'agent vérificateur une besogne par trop longue et difficile.

Quant à la seconde solution (1) elle n'est que l'extension du système de prises en charges successives avec nécessité de l'exercice et des titres de mouvement. Elle consiste à retarder le paiement de la taxe jusqu'au moment où le produit est définitivement livré à la consommation et n'est plus susceptible d'être incorporé ou adjoint à aucun autre produit. L'industriel recevrait les objets dont il a besoin en franchise et ne paierait la taxe que lors de la vente de ses propres produits au consommateur.

Ainsi les robinets circuleraient en franchise de l'usine qui les a fabriqués au magasin du fabricant de chaudières et une taxe globale serait perçue sur le prix de celles-ci.

Cette solution présente les mêmes inconvénients que le système que nous avons étudié précédemment, système destiné à éviter l'exonération injustifiée de certains produits : elle aboutit à la nécessité de l'exercice et à l'usage obligatoire des titres de mouvement. Elle doit être rejetée pour les mêmes raisons. On ne peut songer sérieusement un seul instant à la possibilité d'instituer un pareil système fiscal, qui aurait pour résultat de placer sous le régime de l'exercice, l'ensemble de l'industrie française et qui rendrait impossible la circulation des marchandises autrement que sous les liens de l'acquit à caution. Il est plus fou encore de s'imaginer qu'une grande nation industrielle comme la France pourrait s'en accommoder et supporter sans dommage toutes les tracasseries dont les partisans de la taxe à la production veulent la gratifier pour le bien général.

Insistons quelque peu sur cette situation pour en bien faire saisir toute la complexité. Nous avons supposé que le produit achevé a été vendu directement par l'usine qui l'a fabriqué à l'industriel qui l'a incorporé à un autre produit ; mais il peut se faire que cet industriel au lieu de s'approvisionner directement à l'usine achète

1. Voir proposition de loi de MM. Palmade et Hesse, 2^e séance du 20 novembre 1924, *J. O.*, annexe 703, p. 139.

ses accessoires à un commerçant en gros dont les produits sont déjà grevés du montant de la taxe qui a été payée au moment de la sortie de l'usine. Dans ce cas, comment éviter que la taxe ne soit perçue une seconde fois à l'occasion de la vente au consommateur du produit définitif. Ici toute solution semble impossible : on ne peut songer à permettre au fabricant de chaudières de déduire du prix de celles-ci le prix des robinets, car ayant été achetés chez un commerçant en gros, ils ont au moment de la vente au fabricant une valeur supérieure à la valeur sur laquelle la taxe à la fabrication a été perçue, différence qui provient de la somme prélevée par le négociant à titre de bénéfice. Autoriser dans ce cas la déduction aboutirait à une évasion fiscale puisque les chaudières ne paieraient la taxe que sur une valeur inférieure à leur valeur véritable. La seule solution consisterait à évaluer forfaitairement la marge de bénéfice prélevé par le négociant pour retrouver la valeur réelle du produit au moment où il a été taxé, procédé absolument arbitraire et qui n'aboutirait, comme tout forfait d'ailleurs, qu'à un à peu près. D'autre part comment organiser ici le système d'exonération avec prise en charges successives et rejet de la taxe au dernier échelon : dans le cas envisagé la chaîne des étapes industrielles est interrompue par une vente en gros qui a motivé le paiement de la taxe et si postérieurement le cycle industriel reprend, comment ressouder ces deux tronçons ?

Si le commerçant en gros pouvait lui-même connaître la destination des objets qu'il met en vente, il serait possible alors de le faire bénéficier d'une exonération temporaire analogue à l'entrepôt fictif en matière de douane, quitte à percevoir la taxe lors de la vente définitive au consommateur : mais la plupart du temps il ignore cette destination car il alimente à la fois l'industrie et le commerce de demi-gros ou de détail. On ne peut concevoir encore qu'un remède à cette situation : prise en charge par le commerçant des objets qu'il achète à l'usine, exercice de son magasin, circulation des marchandises sous les liens de l'acquit à caution, la taxe n'étant jamais due sur les produits vendus à un industriel, et dont la livraison a motivé l'apurement de l'acquit à caution. Ainsi l'application de la taxe à la fabrication aboutit à l'extension de l'exercice au commerce de gros. En poussant jusqu'à l'extrême les conséquences de la taxe sur le produit fini on aboutit à rien moins qu'à la généralisation du système de contrôle des contributions indirectes,

exception faite des détaillants, qui jouiront alors d'un privilège exorbitant et chèrement acquis. Nous verrons au cours de notre étude que cet inconvénient est inhérent à la nature même de la taxe à la production ; nombreux seront les cas où les doubles perceptions ne pourront être évitées et où il sera impossible d'assurer aux produits l'exonération dont ils devraient bénéficier. Il y a là pour l'industrie et le commerce français un danger grave et d'autant plus évident que pour les produits déjà soumis à la taxe, ces difficultés ont été résolues de la façon la plus absurde (1).

Telles sont dans l'ensemble les conséquences d'un système de taxe sur le produit fini. Nous voyons qu'il n'est possible d'éviter d'une part les évasions fiscales, d'autre part les doubles impositions, qu'en recourant à un contrôle tellement vexatoire pour l'assujetti et tellement coûteux pour l'Etat que ce système ne nous paraît pas pratiquement réalisable.

Nous espérons avoir montré d'une façon à la fois complète et précise les avantages et les inconvénients de la taxe unique appliquée à la production des matières premières ou à la fabrication. Pour l'une et l'autre de ces deux modalités d'assiette, les inconvénients dépassent de beaucoup les avantages, et nous croyons que ni les contribuables ni l'Etat ne peuvent gagner à la réforme. Est-ce à dire cependant qu'elles se valent toutes deux et sont condamnables au même degré. Non, certes. Mais c'est mal poser la question que de la libeller sous cette forme absolue. Pour faire un choix entre la taxation des matières premières et la taxation du produit fini, il faut non pas se demander *in abstracto* si celle-ci est supérieure à celle-là, mais bien essayer de voir si leurs inconvénients ne peuvent, dans certains cas se trouver atténués et si chacune d'elle n'est pas susceptible d'être appliquée plus spécialement à certaines branches de la production française. Il faut, en d'autres termes, envisager la question d'un point de vue relatif.

La taxe à la matière première se heurte nous l'avons vu à une grave objection : elle est injuste car elle grève de la même charge fiscale des produits de valeur très différente et ne tient aucun compte de la valeur-travail incorporée à la matière première au cours de sa circulation industrielle. Nous en concluons que cette première modalité d'assiette est inapplicable toutes les fois qu'il

1. Voir plus bas chapitre 4, page.

s'agit de matières premières susceptibles de recevoir des transformations multiples, et de donner naissance à des produits plus ou moins évolués. Inversement, pour les marchandises qui sont consommées dans l'état même où elles sont produites et après deux ou trois transactions purement commerciales, la taxation à la matière première paraît au point de vue financier ne se heurter à aucune difficulté. Ainsi nous repousserons la taxe à la matière première appliquée à l'industrie métallurgique, à l'industrie textile, à l'industrie des corps gras, etc., mais nous estimons qu'elle peut sans dommage être substituée à la taxe sur le chiffre d'affaires pour le charbon et les produits alimentaires.

La question est plus délicate en ce qui concerne la taxe sur le produit fabriqué : là, quelle que soit l'industrie que l'on envisage, elle aboutit toujours à la nécessité d'un contrôle des lieux de stationnements et d'un contrôle à la circulation, procédés admissibles lorsqu'ils s'appliquent à un nombre très restreint de redevables, mais qui ne peuvent être étendus à l'ensemble des entreprises françaises. La taxe sur le produit fini paraît donc condamnée à rester une construction théorique et à ne jamais recevoir d'application pratique. C'est bien là notre avis. Cependant la taxe à la fabrication pourrait être substituée à la taxe actuelle, à condition d'adopter la solution intermédiaire que nous avons étudiée plus haut et qui consiste à limiter l'application de la taxe unique à la circulation commerciale, c'est-à-dire à maintenir la taxe de 20 % pour toutes les transactions afférentes à la circulation industrielle des produits et à remplacer les perceptions effectuées postérieurement par une taxe perçue sur la valeur du produit fabriqué. La taxe à la fabrication n'est admissible que sous cette forme atténuée.

Cependant si la réforme générale de la taxe sur le chiffre d'affaires était près d'aboutir et que nous fussions contraints de choisir entre l'une ou l'autre de ces deux procédés de taxation, nous n'hésiterions pas à nous prononcer en faveur de la taxe à la matière première : sans doute ces inconvénients sont considérables et elle risque de se répartir d'une façon tout à fait injuste. Cependant, à l'heure actuelle où la question du rendement est prépondérante, elle présente l'indéniable avantage d'assurer à l'Etat des recettes certaines avec un recouvrement qui n'est pas des plus compliqué, alors que la taxe à la fabrication, à moins de recourir à des procédés de contrôle inadmissibles est la porte ouverte à l'évasion fiscale.

Mais en jugeant la question non pas au point de vue des circonstances mais à celui de la science des finances, nous n'en persistons pas moins à croire que la taxe unique appliquée tant à la matière première qu'aux produits fabriqués, est une conception fiscale très inférieure à la taxe sur le chiffre d'affaires et que la réforme de celle-ci ne paraît nullement souhaitable.

Terminons l'étude de cette question en faisant observer que les conclusions auxquelles nous aboutissons ne sont point encore des conclusions générales et définitives, mais qu'elles ont trait simplement au point particulier que nous venons d'examiner : l'assiette de la taxe à la production. Elles peuvent au cours de nos recherches se trouver intégralement modifiées.

CHAPITRE II

TARIF DE LA TAXE A LA PRODUCTION

Cet aspect technique du problème est celui qui a été traité le plus cavalièrement tant par les Parlementaires que par les formations syndicales désireuses de voir aboutir la réforme à tous prix. Nous ne sommes pas éloignés de croire d'ailleurs que cette obscurité faite autour d'une question pourtant épineuse, a été en réalité voulue et cela dans le but d'égarer l'opinion et de masquer les difficultés techniques auxquelles risquent de se heurter les services financiers chargés de fixer la quotité du tarif applicable à chaque industrie. Comme nous allons le montrer au cours de ces explications le problème est quasi impossible ; la détermination d'un tarif assurant un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires, sans apporter toutefois aucune modification à la charge fiscale que supportent actuellement les divers produits au moment où ils arrivent au consommateur, nécessite des recherches infinies qui ne permettent d'arriver qu'à des résultats encore approximatifs. Aussi y a-t-il lieu de trouver étrange que de pareilles difficultés n'aient été la plupart du temps même pas signalées dans les mémoires rédigés au nom de quelques groupements syndicaux. Certains, sans passer la question sous silence, affectent un optimisme singulier et prétendent en trouver la solution dans l'application de méthodes empreintes d'un empirisme tout à fait choquant. Ajoutons d'ailleurs que les groupements qui se sont rendus coupables d'une pareille légèreté sont en général tout à fait favorables à l'institution de la taxe à la production, alors que ceux qui ont pris position contre la réforme, ont accompagné leur développement de considérations extrêmement substantielles sur les difficultés auxquelles ils se sont heurtés dans la recherche du tarif applicable à leurs industries respectives. Cette constatation nous paraît venir à l'appui de l'appréciation que nous avons portée plus haut sur le manque

de sincérité de certaines opinions et sur la façon plus ou moins désintéressée avec laquelle la question fut envisagée.

Quant à nous il nous paraît indispensable d'étudier sous tous ses aspects les possibilités d'aboutir à la fixation d'un tarif répondant aux exigences du législateur, d'abord parce que c'est là le point véritablement faible du principe des taxes uniques, ensuite parce que cela nous permettra au cours de nos développements de faire justice de quelques sophismes et de quelques erreurs grossières.

Rappelons tout d'abord les idées directrices qui doivent inspirer nos recherches : le tarif de la taxe à la production, qu'il s'agisse d'une taxe à la matière première ou d'une taxe sur le produit fini doit satisfaire à deux conditions essentielles. Il faut, d'une part, que le rendement de cette taxe soit strictement équivalent au rendement actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires et, d'autre part, que la charge fiscale incorporée au prix de chaque produit, lorsque celui-ci parvient au consommateur, se trouve correspondre exactement à la somme des perceptions successives auxquelles le produit a été soumis du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est pour avoir cru que seule la première de ces deux conditions était nécessaire, que certains parlementaires ont pu s'étonner des difficultés que l'on découvrait à l'institution d'une taxe à la production et ont exposé plusieurs systèmes de fixation des tarifs qui sont en contradiction complète avec la réforme. Nous les exposerons plus loin lorsque nous aurons nous-même étudié la question, afin de montrer combien ceux qui les ont proposés ont ignoré le but véritable de la réforme. Afin d'introduire plus de clarté dans nos développements nous distinguerons entre les deux assiettes possibles de la taxe à la production : taxe à la matière première et taxe sur le produit fini : nous examinerons pour chacune d'elles, les possibilités d'aboutir à la fixation exacte d'un tarif qui satisfasse aux conditions que nous venons d'énumérer.

§ 1. — Fixation du tarif de la taxe à la matière première.

La taxe à la matière première doit tenir lieu de toutes les perceptions effectuées au cours des diverses étapes industrielles et commerciales par lesquelles la matière première est passée. Pour déterminer le taux du tarif appréciable il ne nous paraît y

avoir qu'une seule méthode (1) : il faut d'abord évaluer pour chaque matière première la quantité qui a circulé en France au cours d'une année de base ; ensuite calculer ce qui revient à chacune d'elle dans le rendement global de la taxe sur le chiffre d'affaires. Ce n'est qu'en connaissant ces deux chiffres que l'on peut fixer avec exactitude le tarif applicable aux matières premières : si nous supposons qu'il a circulé en France au cours de 1925 pour 10 milliards de laine brute et que la taxe sur le chiffre d'affaires appliquée aux affaires concernant la laine a procuré au Trésor un milliard de ressources, une taxe unique de 10 % appliquée à l'importation ou à la production de la laine, doit assurer à l'Etat un rendement équivalent. Cette méthode est la seule qui permette d'aboutir à un résultat satisfaisant. Tous ceux qui ont étudié la question ne l'ont pourtant pas adoptée : la plupart procèdent de la façon suivante. Pour déterminer le tarif applicable à chaque matière première ils calculent la charge fiscale dont un produit est grevé du fait de la taxe de 2 % au moment où il est acquis par le consommateur ; puis, en tenant compte de la différence entre la valeur du produit au moment de sa vente au détail et la valeur de la matière première, ils recherchent le pourcentage dont devra être grevée celle-ci pour que la taxe à la production procure à l'Etat une somme équivalente à celle des prélèvements fractionnés.

Cette façon de calculer le tarif de la taxe est, à notre avis, absolument erroné, car le calcul de la charge fiscale n'est fait que sur une catégorie de produits dérivés seulement. Or, nous avons dit qu'une même matière première peut donner naissance à plusieurs catégories d'objets dont l'évolution industrielle est différente : la laine par exemple peut être vendue soit sous forme de laine à carder, soit sous forme de laine filée, soit enfin sous forme de tissu ; or à chacun de ces stades industriels, la charge fiscale est différente. La laine à carder est grevée d'une somme inférieure à celle que supporte le tissu de laine, puisque ce dernier a circulé d'avantage et que la valeur travail qui lui a été incorporé est supérieur. En fixant le tarif de la taxe unique comme nous venons de l'indiquer on risque de grever la laine brute d'une charge trop lourde si le produit pris pour base du calcul est celui qui a subi les transfor-

1. Voir l'étude déjà citée de M. Antoine Daudet,

mations les plus poussées, en l'espèce le tissu de laine, ou trop légère si c'est la charge fiscale supportée par le produit le plus grossier qui a été calculée. On aboutit à taxer la matière première comme si elle ne donnait naissance qu'à une seule catégorie de produits, ce qui est la plupart du temps absolument contraire à la réalité. En l'espèce on grève la laine brute comme si elle n'était vendue à la consommation que sous forme de laine à carder ou sous forme de tissu de laine.

Le système que nous proposons nous paraît préférable car il aboutit en quelque sorte à la fixation d'un tarif moyen et qui tient compte dans une certaine mesure de la différence entre les charges fiscales supportées par des produits ayant une origine commune. Il permet dans tous les cas d'obtenir l'équivalence entre le rendement des deux taxes, alors qu'avec l'autre le rendement de la taxe unique est peut-être supérieur ou inférieur au rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais jamais équivalent.

Mais est-il possible de calculer avec une exactitude suffisante et la quantité de chaque matière première qui a circulé en France au cours de l'année envisagée et la part qui revient à chacune d'elles dans le rendement total de la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est là qu'est la difficulté. Nous allons montrer que l'on se heurte dans le calcul de ces deux chiffres à des difficultés presque insurmontables et que malgré le soin que l'on peut apporter dans les recherches les chances d'erreurs sont considérables.

* * *

Comment calculer pour chaque matière première la quantité qui a circulé en France au cours d'une année de base, 1925 par exemple ?

Les matières premières peuvent être soit d'origine étrangère, soit d'origine nationale. S'ils s'agit de matières premières d'origine étrangère, la question ne soulève aucune difficulté; les statistiques douanières fourniront des renseignements suffisamment exacts. S'il s'agit au contraire de matières premières d'origine nationale, il n'en est plus de même, et il peut être parfois impossible d'évaluer la production française, exception faite cependant des industries déjà contrôlées par l'Etat en vue de la perception d'une autre taxe. Mais une pareille situation est tout à fait exceptionnelle et la plupart

des matières premières produites en France échappent totalement au contrôle de l'administration. Dès lors on ne voit pas sur quelle donnée celle-ci pourrait se fonder pour parvenir à un résultat même approximatif. Sans doutes de nombreuses statistiques dues à l'initiative privée, celles des Chambres de commerce et des groupements syndicaux, peuvent fournir à l'Administration d'utiles renseignements ; mais si elles sont suffisantes pour donner une idée générale de la situation économique de la France, leur exactitude paraît trop douteuse pour qu'elle puisse servir de base à une réforme de cette importance. Ainsi l'Administration dans l'impossibilité d'obtenir des chiffres exacts, sauf en ce qui concerne les matières premières d'origine étrangère et les matières premières dont la production en France est déjà contrôlée, se trouverait alors dans l'obligation de recourir à des éléments d'appréciation purement arbitraire et n'aboutirait qu'à des résultats plus ou moins voisins de la vérité, sinon tout à fait erronés.

Certaines matières premières sont, il est vrai, d'origine exclusivement étrangère. Il est alors facile de connaître la quantité totale qui en a été absorbée par l'industrie française puisqu'il n'y a pas à tenir compte de la production nationale ; mais les marchandises de cette nature sont rares : on ne peut guère citer que le coton, le thé, le café, et certains minerais. Pour toutes les autres, la majorité, la provenance est mixte et la question demeure entière.

Ainsi, les risques d'erreurs sont déjà très sensibles et dans la plupart des cas il est à peu près impossible de calculer avec exactitude la quantité de matières premières transformées par notre industrie. Pourtant ces difficultés ne sont rien à côté des obstacles presque insurmontables que nous allons rencontrer en examinant les possibilités de chiffrer le rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires appliqué aux matières premières. La difficulté serait-elle résolue que le problème n'aurait pas fait un pas.



Comment opérer une ventilation entre ce qui revient à chaque matière première dans le rendement total de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe sur le chiffre d'affaires prend en considération le chiffre

d'affaires mensuel de l'assujetti sans tenir compte de la nature des produits qui ont fait l'objet des transactions taxées. Son rendement est de ce fait anonyme : ce ne sont pas tels ou tels produits qui, taxés au tarif de 2 %, ont procuré à l'Etat une certaine somme, mais uniquement l'ensemble des transactions effectuées par l'ensemble des assujettis à la taxe. Si l'on veut décomposer ce rendement et connaître la part pour laquelle contribue chaque matière première il faut par conséquent se livrer au préalable à une sorte d'analyse du mécanisme de la taxe, examiner le processus par lequel sont passés les produits auxquels elle a donné naissance, et calculer pour chacun d'eux la quantité qui en a été mise en circulation au cours de la période envisagée. Ces deux chiffres permettent de reconstituer le rendement afférent à la matière première envisagée : il suffira pour chaque produit de multiplier le chiffre de sa charge fiscale par celui de sa production et de totaliser ces résultats.

On peut procéder à cette ventilation de deux façons différentes : on peut soit partir des produits fabriqués et remonter jusqu'à leur source commune, la matière première, soit partir de celle-ci et descendre d'échelons en échelons jusqu'au produit fabriqué. Ce second procédé est le contre-pied du premier ; mais que l'on emploie l'une ou l'autre le problème est absolument identique et les mêmes calculs sont toujours nécessaires : il faudra calculer, pour chaque produit issu de la matière première et la charge fiscale qu'il supporte lorsqu'il parvient entre les mains du consommateur et la quantité qui en a été mise en circulation.

Nous allons voir s'il est possible d'aboutir à la fixation exacte de ces deux éléments et nous utiliserons le premier des deux procédés que nous avons indiqués, procédé qui consiste à envisager les produits fabriqués pour remonter jusqu'à la matière première.

On peut par avance se rendre compte de toutes les difficultés que soulèvent ces recherches, et pourtant, nous le répétons encore, ce système est le seul qui permette, théoriquement tout au moins, de calculer avec exactitude le tarif des taxes uniques ; un autre procédé tout en soulevant des difficultés analogues ne permet pas d'aboutir pour chaque matière première à la fixation d'un tarif qui assure à l'Etat un rendement équivalent à celui de la taxe actuelle.

Nous venons d'indiquer en quelque sorte la marche à suivre pour parvenir à reconstituer le rendement de la taxe sur le chiffre

d'affaires appliqué à chacune des matières premières que transforme notre industrie. Pénétrons maintenant plus avant dans nos recherches et étudions en détail les diverses étapes du problème. Afin de rendre plus claires les explications qui vont suivre nous raisonnerons sur un cas concret, l'industrie lainière par exemple ; elle présente cette particularité de tenir le milieu entre les cas les plus complexes (métallurgie) et les cas les plus simples (charbon).

La laine nous l'avons déjà dit peut être consommée sous plusieurs formes : tissus de laine destinés à la confection des vêtements, laine filée pour le tricotage et enfin laine à carder. A chacun de ces stades de fabrication la charge fiscale supportée par la laine est différente. Si l'on veut calculer la part pour laquelle contribue la laine dans le rendement total de la taxe de 2 % il faut commencer par rechercher le montant des diverses charges fiscales, c'est-à-dire la somme des prélèvements effectués à l'occasion des transactions successives dont les produits en question ont fait l'objet. Or, il est à peu près impossible de faire ce calcul avec exactitude car tous les produits de même nature et parvenus au même stade industriel n'ont pas tous passé par le même processus économique : la circulation a pu être tout à fait différente.

Insistons sur ce point : nous ne voulons pas dire qu'il est impossible de calculer la charge fiscale supportée par un produit envisagé individuellement (se serait exagérer la difficulté), mais nous prétendons que la somme ainsi calculée n'est exacte que pour le produit envisagé et ne peut en aucune façon être considérée comme correspondant au montant de la charge fiscale supportée par tous les produits similaires, ceci parce que la charge fiscale que supportent les produits de même nature et de même valeur est fonction du nombre de changement de mains successifs dont ils ont fait l'objet. Or, nous avons vu que l'essence même du régime de la taxe sur le chiffre d'affaires consistait en une inégalité dans la répartition de la charge fiscale, celle-ci étant très lourde pour les produits fabriqués par de petites industries et très légère au contraire pour ceux fabriqués par des maisons importantes pratiquant l'intégration.

Cette inégalité peut encore être accentuée au cours de la circulation commerciale où les mêmes facteurs jouent de la même façon : un produit qui est mis en vente par un petit détaillant est grevé dans de plus grandes proportions qu'un produit vendu par un grand

magasin, car celui-ci a pu s'approvisionner directement à l'usine, alors que celui-là a probablement été obligé de passer par un commerçant en gros, peut-être même par un commerçant demi-gros.

Les processus par lesquels peuvent passer les produits similaires sont presque à l'infini. On peut s'en rendre compte par exemple dans l'industrie lainière.

La laine depuis le moment où elle est produite jusqu'au moment où elle est définitivement consommée subit à peu près l'évolution suivante :

- A) *Importation ou production ;*
- B) *Peignage et dégraissage ;*
- C) *Filage ;*
- D) *Tissage ;*
- E) *Commerce en gros ;*
- F) *Commerce de détail ;*
- G) *Consommation.*

Il y a donc sept étapes différentes entre lesquelles on peut imaginer toutes sortes de combinaisons qui sont autant de processus possibles. On peut supposer par exemple que le filateur achète directement sa laine brute et procède lui-même aux opérations de peignage et de dégraissage : dans ce cas un stade est supprimé et la taxe de 2 % est perçue une fois de moins ; on peut supposer aussi que la laine est achetée par un industriel qui procède lui-même à toutes les transformations : un tisseur par exemple achète la laine brute, la fait peigner, dégraisser, filer et tisser. Dans ce cas les perceptions sont réduites au minimum et au cours de la circulation industrielle la laine n'a payé qu'une seule fois la taxe de 2 %. Au cours de la circulation commerciale la situation est la même : l'usine de confection peut acheter directement ses tissus à l'usine de tissage et la taxe n'est perçue qu'une fois, alors que les tissus achetés par un petit tailleur chez un commerçant en demi-gros supporte deux ou trois prélèvements.

Ainsi le tissu de laine peut subir un nombre de perceptions variant entre 2 et 6 : si à chaque étape du processus que nous avons donné correspond un changement de mains la taxe est payée 6 fois ; si au contraire le tissu est vendu directement à un confectioneer par une usine qui a acheté la laine brute et qui a effectué toutes les transformations industrielles la taxe n'est perçue que deux fois. Entre ces chiffres limites on peut rencontrer toute une

série de chiffres intermédiaires qui correspondent chacun à un processus différent.

La circulation d'un produit n'est donc pas aussi simple que l'on peut le croire; encore avons-nous volontairement réduit au minimum les diverses étapes par lesquelles passe la laine avant d'arriver au consommateur: nous avons par exemple laissé de côté les opérations relatives à la teinture des laines filées ainsi que toutes les opérations de courtage et de commission qui interviennent entre chaque stade industriel et commercial. De même nous avons supposé qu'entre la sortie de l'usine et la vente au consommateur n'intervenait que la vente en gros; or, entre celle-ci et la vente au détaillant peut s'intercaler une vente en demi-gros. Toutes ces opérations sont autant de facteurs qui vont contribuer à l'inégalité des charges fiscales.

Comment prétendre dans ces conditions que la charge fiscale calculée pour un produit est la même pour tous les autres produits de même nature? Ce serait vouloir forcer la réalité et c'est ce que n'hésitent pas à faire les promoteurs de la réforme. Nous croyons au contraire qu'il est absolument impossible de faire ces calculs de façon telle que le tarif de la taxe unique satisfasse aux deux conditions que nous avons énumérées précédemment: l'équivalence des rendements et égalité de la charge fiscale. De deux choses l'une en effet, ou le produit sur lequel est fait le calcul est celui qui a subi la charge fiscale maximum et le tarif de la taxe risque alors d'aboutir à un rendement supérieur à celui de l'impôt actuel ainsi qu'à une charge fiscale plus lourde, ou bien le produit pris pour base est celui qui est grevé de la charge fiscale minima et dans ce cas on peut craindre un déficit du rendement espéré.

On nous fait remarquer, il est vrai, qu'il est possible de connaître la charge fiscale supportée par les produits de même nature en prenant la moyenne de toutes les charges fiscales que peuvent supporter ces produits en passant par des processus différents. On pourrait procéder de la façon suivante: rechercher pour le tissu de laine tous les processus possibles et calculer la charge fiscale qui correspond à chacun d'eux; la moyenne de ces chiffres pourrait être considérée avec exactitude comme représentant véritablement la charge fiscale dont est grevé l'ensemble de la production des tissus de laine.

A ce système nous ferons deux objections: la première concerne

la difficulté qu'il y a à distinguer tous les processus différents dont est susceptible un même produit et à calculer la charge fiscale qui correspond à chacun d'eux. Ces opérations nécessiteraient des enquêtes de toutes sortes auprès des industries intéressées et exigeraient de la part de l'administration des recherches longues et difficiles. Encore cette objection n'a-t-elle trait qu'à des difficultés d'ordre matériel et l'on peut, non sans quelque raison d'ailleurs, prétendre qu'avec de l'ordre et de la patience les recherches les plus difficiles sont possibles. Aussi supposons que ces calculs aient été effectués avec une exactitude scrupuleuse et que l'on soit arrivé à chiffrer la charge fiscale correspondante à tous les processus possibles. La moyenne de ces chiffres s'obtient avec la plus élémentaire facilité, nous ne le contestons pas un seul instant, mais nous prétendons en revanche, qu'elle ne peut en aucune façon être considérée comme la charge fiscale moyenne supportée par l'ensemble des tissus de laine. C'est là la seconde objection que nous faisons à ce système. L'impossibilité dans laquelle on se trouve d'obtenir la moyenne des charges fiscales résulte de ce fait qu'il faudrait pouvoir connaître au préalable dans quelle proportion le produit envisagé passe par chacun des processus différents : calculer la charge fiscale sans tenir compte de ce facteur c'est se condamner à une erreur.

Supposons par exemple que la laine vendue sous forme de tissu ait passé par 6 processus différents et qu'à chacun d'eux corresponde une charge fiscale particulière :

Premier processus.	15 fr. 00
Deuxième processus	15 fr. 50
Troisième processus	15 fr. 75
Quatrième processus.	16 fr. 50
Cinquième processus.	17 fr. 00
Sixième processus	17 fr. 50

Pour évaluer la charge fiscale moyenne il ne suffit pas de faire la moyenne de ces 6 chiffres : il faut encore apprécier l'importance relative de chacun d'eux et tenir compte de ce fait que l'ensemble de la production des tissus ne se partage pas exactement entre ces six processus. En d'autres termes chacune des six charges fiscales ne s'applique pas à la même quantité de marchandise. Pour aboutir à un chiffre qui représente vraiment la charge fiscale moyenne il

faudrait pouvoir tenir compte de ce facteur de relativité en affectant par exemple chacun des six chiffres précédents d'un coefficient indiquant la quantité de tissu à laquelle s'applique la charge fiscale qu'il représente.

Or cette façon de procéder est purement théorique, car il n'est pas possible de connaître la proportion dans laquelle le tissu s'est réparti entre ces six processus et ceci même en recourant à des procédés d'évaluation approximatifs. Toute base faisant ici complètement, défaut on se heurte à une impossibilité absolue et il faut renoncer à calculer par quelque procédé que ce soit la charge fiscale moyenne supportée par des produits parvenus au même stade de fabrication.

Nous en concluons donc que, par suite de la variété des processus par lesquels peuvent passer des produits similaires, il est impossible de calculer la charge fiscale supportée par ces produits. Est-ce à dire *a contrario* que tous les produits qui sont passés par le même processus supportent une charge fiscale strictement identique ? Pour si évidente que puisse paraître une pareille affirmation nous croyons qu'elle est absolument erronée et qu'elle dénote une analyse insuffisante du mécanisme de la circulation économique.

Nous avons jusqu'ici intentionnellement omis de considérer dans le calcul de la charge fiscale un élément important qui vient jouer ici un rôle essentiellement perturbateur : la valeur du produit à chacun des stades de sa circulation tant industrielle que commerciale. La charge fiscale définitive que supporte un produit au moment où s'achève sa circulation et fonction non seulement du nombre de transactions dont il a fait l'objet dès l'origine mais encore de sa valeur à chacune de ces transactions.

La valeur croît à mesure que le produit s'éloigne de l'état de matière première et atteint son maximum lors de la vente au consommateur par le détaillant : cette augmentation continue de valeur est due au cours de la circulation industrielle au travail incorporé, et au cours de la circulation commerciale aux prélèvements effectués à titre de bénéfice, par les détenteurs successifs. Il en résulte que la charge fiscale peut varier soit avec la qualité et la quantité du travail incorporé, soit avec l'importance des bénéfices effectués par les intermédiaires.

Supposons tout d'abord des produits absolument identiques quant

à leur valeur et à leur nature ; deux pièces de tissus de laine de première qualité ayant subi la même évolution, mais fabriquées par deux industriels différents. Ces deux pièces de tissu de laine peuvent malgré cette similitude apparente être grevées de charges fiscales fort différentes : l'une par exemple a pu être fabriquée par une usine qui utilise les derniers perfectionnements techniques et dont les prix de revient sont très inférieurs à ceux d'une entreprise qui en est restée à des procédés de fabrication plus archaïques. La pièce de tissu de laine fabriquée par celle-ci, se trouvera nécessairement être vendue un prix plus élevé et la somme dont elle est grevée au cours de sa circulation sera également plus grande. Il y aura donc entre ces deux produits pourtant de qualités identiques inégalité dans leurs charges fiscales respectives.

A ces variations dans la valeur du produit au cours du cycle de la transformation industrielle viennent s'ajouter des variations au cours de la circulation commerciale. Il peut se faire par exemple que dans une localité quelconque un commerçant se trouve bénéficier d'un monopole de faits et vende par conséquent ses marchandises à un prix très supérieur à celui qui est pratiqué sur un marché où plusieurs négociants se font concurrence : dans le premier cas la taxe est perçue sur un prix plus élevé et la somme dont elle grève le prix du produit est également plus lourde.

En prenant pour exemple le tissu de laine nous n'avons fait allusion qu'aux variations de prix afférentes aux opérations de tissage ; les mêmes variations peuvent encore se produire en ce qui concerne le dégraissage des laines brutes, le peignage et le filage.

Les charges fiscales supportées par des produits similaires dont l'évolution complète est achevée peuvent donc ne pas être identiques si la valeur de ces produits a été différente au moment où sont intervenues les transactions taxées au tarif de 2 %. Envisageons maintenant deux produits de même nature étant passés par le même processus mais de qualités très différentes. Choisissons toujours comme exemple deux pièces de tissu de laine l'une de toute première qualité, l'autre de qualité très ordinaire. Il est bien évident que leurs charges fiscales respectives sont tout à fait différentes ; la première a subi une transformation très poussée et il lui a été incorporé une valeur-travail considérable ; l'autre au contraire n'a donné lieu qu'à une opération industrielle très rudimen-

taire. Il en résulte qu'à chacune des transactions dont elles font l'objet, leur valeur est très différente, ainsi que la somme dont elles sont finalement grevées lorsqu'elles parviennent au consommateur.

Les écarts de valeur que l'on enregistre entre des produits de même nature rendent donc impossible le calcul exact de la charge fiscale supportée par eux. On nous fait remarquer qu'il est exagéré de s'en tenir à une rigidité aussi mathématique et que l'on peut fixer une valeur forfaitaire en prenant la moyenne de toutes les valeurs possibles. Nous répondrons comme précédemment que ce serait là vouloir infliger à l'administration une besogne presque surhumaine, et que, au surplus on aboutirait à des résultats inexacts, faute de pouvoir connaître dans quelle proportion l'ensemble des produits de même catégorie se répartit entre les diverses valeurs possibles.

On aboutit donc à la conclusion suivante : le calcul de la charge fiscale que supporte un produit considéré individuellement n'est exact que pour ce produit lui-même, et on ne peut en aucune façon certifier que cette charge fiscale est également celle que supporte un produit strictement identique. On peut par exemple évaluer avec exactitude la somme des perceptions effectuées au cours de la circulation d'une pièce de 20 mètres de tissu de laine. Ce calcul quoique déjà très difficile est faisable ; mais il est impossible de généraliser et de prétendre que ce calcul vaut pour tous les autres tissus. Ce ne serait vrai que s'il s'agissait de produits ayant parcouru des processus identiques et ayant eu constamment la même valeur au moment où sont intervenues les diverses transactions qui ont motivé la perception de la taxe. Un pareil concours de circonstances ne peut se trouver réuni que par un pur hasard. Comme le hasard ne nous paraît pas être une base bien ferme de raisonnement, nous en concluons que tout espoir d'aboutir à un calcul exact doit être abandonné.

Nous croyons que sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires l'égalité dans les charges fiscales supportées par des produits identiques est un phénomène peu fréquent. Pour parvenir à percer le mystère de la répartition de l'impôt, il faudrait envisager successivement et un à un tous les produits dérivés d'une même matière première, calculer pour chacun d'eux la charge fiscale dont ils sont grevés et totaliser ces résultats. Il suffit d'énon-

cer une pareille proposition pour en saisir toute l'absurdité (1).

Pour donner plus de poids à nos conclusions nous avons au cours des explications qui précèdent choisi un exemple relativement simple. L'industrie lainière en effet, bien qu'elle soulève du point de vue de la taxation unique, d'assez grosses difficultés n'est pourtant pas des plus compliquée : les produits lainiers sont en nombre limité et si les étapes de la circulation sont différentes ainsi que leur valeur à chacun des stades qu'ils traversent, ces variations ne sont rien pourtant à côté de celles que l'on enregistre dans d'autres industries : l'industrie du bois par exemple. On rencontre là des difficultés de taxation inextricables qui ont leurs causes d'abord dans la variété presque infinie des produits auxquels le bois donne naissance et surtout dans les écarts de valeur considérables entre des produits de même nature. Une autre particularité vient ici encore compliquer la question : Le bois n'est pas une matière première uniforme toujours semblable à elle-même et susceptible d'une série de transformations toujours identiques. Il existe au contraire plusieurs catégories de bois ayant chacune une utilisation propre et dont les produits qui en sont issus répondent à des besoins différents ; ainsi par exemple les bois durs (chêne, acajou, okoumé, etc.), ne répondent pas aux mêmes besoins que les bois de sapin : les premiers sont absorbés en plus grosses parties par l'ébénisterie alors que les seconds servent plus généralement à la menuiserie. A chacune de ces utilisations correspondent des évo-

1. Encore nos explications n'ont-elles porté que sur des cas particulièrement simples. Nous avons envisagé en effet uniquement des produits fabriqués à l'aide d'une seule matière première alors qu'il existe de nombreux produits mixtes chevauchant sur plusieurs industries à la fois et dans la composition desquelles entrent plusieurs matières premières.

Si l'on voulait reconstituer avec exactitude le chiffre d'affaires de l'industrie lainière, il faudrait faire les calculs que nous avons indiqués, non seulement sur les produits lainiers purs, mais encore sur une infinité de produits dans lesquels la laine est mélangée à la soie et au coton. Il serait alors particulièrement malaisé de faire le départ, dans la charge fiscale qu'ils supportent, entre ce qui revient à la laine et ce qui revient à la soie et au coton. On se heurterait dans ces recherches à des difficultés considérables et les résultats obtenus comporteraient une énorme marge d'erreur.

Nous avons également omis d'envisager les produits manufacturés d'origine étrangère ; ils ont une circulation économique particulière et subissent une charge fiscale très inférieure aux produits nationaux similaires. Il faudrait également faire entrer en ligne de compte pour calculer la répartition de la taxe sur le chiffre d'affaires entre les diverses industries. Nous n'avons pas on le voit compliqué la question. Nous nous sommes bornés à envisager les cas les plus fréquents, en laissant de côté les situations relativement exceptionnelles.

lutions industrielles différentes et partant des charges fiscales inégales. Le travail incorporé dans une porte ou une persienne en bois de sapin est insignifiant à côté de la main-d'œuvre exigée par la confection d'un meuble d'art. A l'intérieur même de la même branche de production ces différences de valeur sont également considérables : dans l'ébénisterie par exemple une pièce d'acajou peut être utilisée à la confection d'un meuble très ordinaire et à celle d'un meuble d'art qui pourra valoir quinze ou vingt fois plus que le premier.

La taxe à la matière première paraît ici encore plus impossible qu'en ce qui concerne l'industrie lainière : comment en effet faire intervenir dans le calcul de la part qui revient au bois dans le rendement total de l'impôt les charges fiscales supportées par l'infinité des produits qui en dérivent. Pour si attentives que soient les recherches on laissera toujours de côté certaines productions particulières qui, bien que peu importantes, n'en viendront pas moins fausser les résultats définitifs.

Enfin pour tout ce qui concerne l'ébénisterie il est vain de s'imaginer que l'on pourrait parvenir à calculer exactement les charges fiscales supportées par ses produits : on se trouverait nécessairement contraint d'avoir recours à des évaluations forfaitaires risquant de comporter des marges d'erreurs considérables.

L'industrie lainière est, on le voit, peu compliquée en comparaison des difficultés que soulève la taxation du bois. Que l'on ne croit pas que ce dernier constitue un cas isolé : il est des industries plus complexes encore. L'industrie des produits chimiques en est un exemple.

Nous avons dit précédemment que pour reconstituer le rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires appliquée à une matière première il était nécessaire de connaître en plus de la charge fiscale dont sont grevés les produits auxquels elle a donné naissance, la quantité de chacun d'eux mise en circulation au cours de l'année envisagée. Comment y parvenir ? La fixation de ce nouvel élément ne nous paraît pas plus aisée que le calcul des charges fiscales.

Il est à peu près impossible d'évaluer dans tous les cas la production française en objets manufacturés. Sans doute s'il s'agit d'objets dont la production est aux mains de quelques grosses entreprises qui jouissent d'un monopole de fait, l'administration peut être à même d'effectuer ces recherches sans grandes difficul-

tés. Il en est de même pour tous les produits fabriqués par la grande industrie intégrée et concentrée, l'administration pouvant exiger de chaque chef d'entreprise qui lui fournisse les chiffres exacts de sa propre production. Sans même aller jusque-là l'administration peut trouver ailleurs d'utiles indications : Les grandes entreprises sont aujourd'hui presque entièrement groupées en syndicats qui publient fréquemment sur la production de leurs adhérents d'importantes statistiques.

Mais en revanche comment procéder lorsqu'il s'agit de produits fabriqués tant par la grande industrie que par l'industrie artisanale ? L'administration serait ici dans l'impossibilité de demander à chacun des renseignements sur sa production, d'autant plus que souvent l'artisan l'ignore lui-même. S'il peut être facile par exemple d'évaluer la production française en objets dérivés de la laine, cette production étant concentrée entre les mains d'un nombre relativement restreint d'industriels, il paraît au contraire à peu près impossible d'évaluer le nombre de paires de chaussures produites annuellement en France, car à côté de la grande cordonnerie industrielle, on rencontre également le minuscule producteur qui ravaille, ignoré du fisc, souvent même sans l'aide d'un compagnon. S'en tenir seulement à la production de la cordonnerie, c'est négliger une part peut-être importante de la production totale. L'exemple de la cordonnerie n'est pas le seul : on rencontre l'industrie artisanale dans certaines branches de la métallurgie, la serrurerie par exemple, et surtout dans l'industrie du bois, la menuiserie et l'ébénisterie. Ce serait une erreur de s'imaginer que de nos jours l'artisan a totalement disparu ; il existe encore et malgré la grande industrie et les prophéties de Karl Max, il ne s'en porte pas plus mal.

Cette coexistence des deux types d'industrie est fréquente. Dans tous les cas où un même produit est susceptible d'être fabriqué à la fois par un artisan et par une grosse entreprise industrielle, l'administration devra renoncer à connaître le chiffre de sa production totale. Comme les objets exclusivement fabriqués par la grande industrie sont rares, l'erreur dans l'évaluation des quantités mises en circulation risque d'être générale et les résultats de la taxe unique peuvent se trouver entièrement faussés.

Nous en arrivons donc à cette conclusion que la fixation du taux de la taxe à la matière première est un problème presque toujours

insoluble. La variété des processus par lesquels peuvent passer les produits, l'écart que l'on enregistre entre les prix de ceux-ci à chaque stade de la circulation et l'impossibilité dans laquelle on se trouve d'évaluer avec suffisamment d'exactitude la production française en objet manufacturé, viennent rendre illusoires toutes les recherches que l'on peut entreprendre pour assurer l'équivalence des rendements respectifs de la taxe sur le chiffre d'affaires et de la taxe à la production, et pour respecter, dans une certaine mesure, la répartition de l'impôt actuel. Si la taxe à la matière première était instituée ce ne pourrait être qu'en faisant litière de ces deux conditions et qu'en établissant une taxe sans aucune corrélation avec celle qu'elle a précisément pour but de remplacer.

§ II. — Fixation du tarif de la taxe sur le produit fini.

La recherche du tarif applicable à la taxe à la fabrication peut paraître au premier abord soulever des difficultés moins insurmontables que celles que nous venons de rencontrer à propos de la taxe à la matière première. En réalité il n'en est rien. Si le problème paraît moins complexe c'est uniquement parce qu'il n'est pas nécessaire ici de reconstituer le rendement afférent à chaque matière première. Cette réserve faite dans les deux cas, on se heurte exactement aux mêmes difficultés et dans l'un comme dans l'autre il est tout aussi impossible de parvenir à une solution satisfaisante.

La taxe à la fabrication nous l'avons dit précédemment (1) peut recevoir deux applications différentes : la première, consécration intégrale du principe de la taxe unique, consiste à taxer un produit parvenu à un stade industriel quelconque toutes les fois qu'il est mis en consommation et de telle façon que le tarif de cette taxe tienne lieu de toutes les perceptions effectuées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, tant au cours de la circulation commerciale, qu'au cours de la circulation industrielle. La seconde au contraire n'est qu'une application réduite du système et consiste à percevoir au moment où le cycle des transformations industrielles est achevé, une taxe unique tenant lieu des perceptions qui, sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, eussent été effectuées ultérieurement, lors de la circulation commerciale ; toutes les tran-

1. Voir plus haut, p. 48.

sactions qui précèdent la vente par le dernier industriel demeurent au contraire taxées au taux actuel de 2 %.

Suivant que l'on envisage l'une ou l'autre de ces deux applications possibles de la taxe à la fabrication, il apparaît que les difficultés soulevées par la détermination exacte du tarif convenable ne seront pas les mêmes. Si l'on adopte la première en effet, la taxe unique doit résumer toutes les perceptions auxquelles le produit est soumis au cours de sa circulation économique ; avec la seconde au contraire, seules doivent être remplacées par une taxe unique les perceptions afférentes à la circulation commerciale. Les erreurs que l'on peut commettre dans ce dernier cas sont donc beaucoup moins considérables, cela pour deux raisons : d'abord parce que le processus envisagé est plus réduit, ensuite parce que les perceptions ne sont effectuées qu'à l'occasion de transactions purement commerciales au cours desquelles les variations de valeur d'un produit à l'autre sont moins considérables.

Certes nous ne prétendons pas qu'il soit possible dans ce cas d'aboutir à un résultat strictement exact, mais nous croyons que la marge d'erreur est moins grande que lorsqu'il est nécessaire d'envisager à la fois les deux catégories de transactions.

Demandons-nous d'abord comment on peut parvenir à fixer pour un produit déterminé le tarif de la taxe unique lorsque celle-ci doit tenir lieu de toutes les perceptions effectuées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Il faut commencer par calculer la somme des perceptions successives dont ce produit a été grevé depuis l'extraction de la matière première qui lui a donné naissance jusqu'à sa consommation définitive ; puis mettre le montant de cette charge fiscale en regard de la valeur du produit au moment où est perçue la taxe, de façon à déterminer le pourcentage de cette valeur que le fisc devra percevoir pour que la charge fiscale incorporée au prix de ce produit par la taxe unique, soit équivalente à celle qu'il supporte sous le régime de la taxe actuelle.

Supposons un objet quelconque parvenu au consommateur après être passé par six étapes différentes et dont la valeur à chacune de ces étapes est connue ; sa circulation présente à peu près l'aspect suivant :

Étapes de la circulation	Valeur	Somme perçue
Matières premières.....	100	2
Première opération industrielle.....	150	3
Deuxième opération industrielle.....	200	4
Troisième opération industrielle.....	250	5
Commerce de gros.....	300	6
Commerce de détail.....	350	7

Toutes les fois que le produit change de mains, la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue, et lorsque sa circulation est achevée, c'est-à-dire lorsque intervient la vente au détail, il a été effectué en tout six perceptions dont la somme est de 27 francs ; le produit est donc en définitive grevé de 27 francs. Si la taxe unique est perçue au moment où l'évolution industrielle est achevée son tarif doit être tel qu'il permette de percevoir l'équivalent de cette somme ; comme à ce stade la valeur du produit est de 250 francs le taux de la taxe doit être de 10,80 %.

Ainsi pour fixer avec exactitude le tarif de la taxe sur le produit fini il faut au préalable calculer le montant de la charge fiscale dont le produit est grevé ce qui suppose que l'on a pu connaître et le nombre de transactions dont il a fait l'objet et sa valeur à chacune de ces transactions. Or nous l'avons vu dans le paragraphe précédent des produits similaires peuvent passer par des processus tout à fait différents et avoir à chacun des stades qu'ils traversent des valeurs également différentes. Comme la charge fiscale supportée en définitive par un produit est fonction de ces deux éléments, tout calcul est impossible du fait que tous deux peuvent varier d'un produit à l'autre.

N'insistons pas sur les raisons qui s'opposent à l'adoption d'une charge fiscale moyenne : nous y avons suffisamment fait allusion au cours des développements précédents.

Toute fixation exacte du tarif de la taxe sur le produit fini est donc impossible et malgré toutes les distinctions et discrémentations que l'on peut faire, malgré tous les soins que l'on peut apporter dans les recherches il subsistera toujours une erreur résiduelle qui compromettra le rendement de l'impôt, ou grèvera à l'excès certains produits.

Si maintenant nous examinons le cas où la taxe à la fabrication

n'est destinée à remplacer que les perceptions effectuées au cours de la circulation commerciale nous constatons que toutes les difficultés subsistent mais dans des proportions réduites.

Pour calculer le taux applicable au produit fini il faut comme précédemment connaître le montant des prélèvements qu'il a subi entre la sortie de l'usine et la vente au consommateur, puis mettre cette charge fiscale en regard de la valeur du produit au moment de la vente par l'industriel au premier négociant et rechercher quel est le pourcentage de cette valeur qu'il faut prélever pour que le produit supporte dans les deux cas la même charge fiscale.

Soit un produit qui parvient au consommateur après cinq transactions et dont la valeur à chacun des stades qu'il traverse est connue.

Etapes de la circulation	Taxe perçue	Valeur du produit	Sommes perçues sous le régime actuel	Sommes perçues sous le régime de la taxe unique
Matières premières.....	2 %	100	2	2
Première transformation...	2 %	150	3	3
Deuxième transformation F.	taxe unique	200	4	15
Commerce de gros.....	de 7,50 %	250	5	
Commerce de détail.....		300	6	

Jusqu'au stade F ce produit est soumis au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, puis à ce stade il est prélevé une taxe unique qui tient lieu des perceptions effectuées ultérieurement à l'occasion des transactions commerciales. La somme de ces perceptions est en l'espèce de 15 francs : comme au stade F le produit vaut 200 francs, la taxe unique doit être de 7,50 %. Dans les deux cas la charge fiscale est la même : sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires le produit paie successivement 2, 3, 4, 5 et 6 francs, sous le régime de la taxe unique il paie 2, 3 et 15 francs c'est-à-dire 20 francs. Comme précédemment ce calcul suppose qu'il a été possible de connaître le nombre de transactions par lequel il est passé et sa valeur au moment où sont intervenues chacune de ces transactions.

Si nous avons pu dire que les calculs nécessaires à la détermination du montant de la charge fiscale étaient, ici, susceptibles de plus d'exactitude c'est parce que l'amplitude des variations de ces deux éléments est beaucoup moins considérable lorsqu'on envisage

uniquement la circulation commerciale. En effet d'une part le nombre des processus possibles est assez réduit : il est en l'espèce de 3, le produit pouvant parvenir au consommateur soit après une vente en gros et une vente au détail, soit après une vente en gros seulement, soit après une vente par le producteur ; d'autre part les variations de valeurs entre deux produits parvenus au même stade commercial sont certainement moins grandes que lorsqu'il s'agit de produits auxquels on a incorporé une valeur-travail au cours d'une transformation industrielle. Il en résulte que dans ce cas les chiffres auxquels on aboutit sans être strictement exacts peuvent être plus voisins de la réalité. Mais malgré cela nous croyons que la marge d'erreur reste encore assez considérable et que l'on peut conclure comme précédemment que la fixation d'un tarif assurant une équivalence des rendements sans apporter aucune perturbation dans la répartition actuelle de l'impôt sur le chiffre d'affaires constitue un problème sans solution.

Que la taxe unique soit appliquée à la matière première ou aux produits fabriqués on se heurte toujours à une série de difficultés auxquelles il est impossible d'échapper et qui logiquement doivent nous contraindre à reconnaître que la taxe à la production telle qu'elle est conçue par ses partisans est un problème sans solution.

Vouloir résumer en une seule perception massive la série des prélèvements partiels auxquels un produit est soumis du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires sans que la charge fiscale totale supportée par les divers produits ne se trouve en rien modifiée suppose que tous les produits de même espèce font l'objet d'un nombre égal de changement de mains et qu'à chacun des stades qu'ils traversent leur valeur est toujours identique. Or ces deux propositions sont manifestement fausses : s'il peut se faire qu'exceptionnellement elles se trouvent pour une catégorie de produits correspondre à la réalité il est impossible de s'en rendre matériellement compte ; c'est-à-dire que dans tous les cas on se trouve en face de faits essentiellement instables de l'examen desquels ne peuvent résulter que des conclusions incertaines, cette incertitude pouvant être préjudiciable tant à l'Etat qu'aux consommateurs et aux redevables. « Le problème de l'impôt à la production apparaît comme une opération qu'aucune ingéniosité fiscale ne permettra de réaliser pratiquement » (1).

1. Voir Germain-Martin, *Les finances publiques de la France et la fortune privée*, 1914-1925, p. 265.

Cependant il est des cas où ces difficultés ne se rencontrent que très sensiblement atténuées et où par conséquent l'institution de la taxe unique, quoique ne pouvant strictement satisfaire aux conditions d'égalité des rendements et d'équivalence des charges fiscales, serait d'une application relativement facile. Nous voulons parler des produits qui sont consommés sans nécessiter de préparations industrielles et qui sitôt extraits sont aptes à satisfaire aux besoins de la consommation : c'est le cas du charbon, de la viande, des produits du sol et des denrées périssables ; la circulation de ces produits étant purement commerciale nous croyons que la taxe à la production peut leur être appliquée. On peut de même rapprocher de cette situation celle qui résulterait de l'adoption d'une taxe unique à la fabrication destinée à remplacer seulement les prélèvements afférents au cycle de la circulation commerciale ; ici encore le calcul des tarifs pourrait être effectué avec des risques d'erreurs relativement réduits (1).

Mais remarquons que le principe de la taxe à la production contient en lui-même une contradiction dont les promoteurs de la réforme n'ont pas paru se rendre compte. Au cours des développements qui précèdent nous avons vu que des produits strictement identiques peuvent être affectés d'une infinité de charges fiscales différentes. On peut trouver étrange dans ces conditions que les chauds partisans de la taxe unique, après s'être répandus en longues vitupérations sur l'injustice flagrante de la taxe sur le chiffre d'affaires qui aboutit à grever des produits identiques de charges fiscales différentes, puissent prétendre ensuite instituer une taxe ayant pour but de prélever sur ces mêmes produits la même somme que sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires et en arrivent par conséquent à oublier que celle-ci est essentiellement variable. Il y a là une contradiction absolue. Vouloir que la charge fiscale résultant de la taxe à la production fut équivalente à la somme des prélèvements successifs dus à l'application de la taxe actuelle pose un problème tout aussi insoluble que la quadrature du cercle,

1. Ce que nous disons de ces cas particuliers n'a rien de définitif et a trait simplement à la question qui nous occupe ; peut-on calculer avec exactitude le tarif de la taxe à la production ? Nous verrons en effet que si à ce point de vue la taxation unique des denrées périssables et des produits du sol est facilement appliquée, elle soulève par ailleurs des difficultés d'un autre ordre, qui feront apparaître comme impossible son application pratique. Quant au charbon et à la viande nous réservons la question pour plus tard. En étudiant en détail le fonctionnement pratique de ces régimes nous verrons les difficultés particulières qu'ils soulèvent.

puisque, précisément, c'est un des inconvénients capitaux de cette taxe de grever dans des proportions différentes des produits identiques. On peut pour les mêmes raisons considérer comme absolument vide de sens le passage d'un discours de M. Raoul Perret que nous avons rapporté plus haut et dans lequel il est question « de la précision mathématique avec laquelle la taxe a été calculée ». C'est presque faire injure aux sciences mathématiques que prétendre qu'en cette matière il puisse être question d'exactitude mathématique. Sans doute l'institution d'une taxe unique doit avoir pour résultat de grever également tous les produits parvenus au même stade industriel (c'est là nous avons vu un de ses avantages) ; mais quant à prétendre que cette charge fiscale puisse être équivalente à la charge essentiellement variable qui résulte de la taxe sur le chiffre d'affaires nous disons qu'il y a là une pure absurdité.

Après en être arrivé à cette conclusion, à savoir que l'institution d'une taxe à la production est une réforme qui, exception faite de quelques cas isolés, n'est pas humainement possible, nous devons nous demander si malgré tout le parlement dans son désir de voir la taxe sur le chiffre d'affaires disparaître à tout prix de la législation fiscale n'en arrivera pas, harcelé par de nombreux groupements syndicaux, à remplacer cet impôt par une taxe unique qui se borne à assurer un rendement équivalent ou supérieur, et à abandonner complètement tout désir de n'apporter aucun trouble dans la répartition actuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est dans ce sens que très certainement la réforme doit évoluer : lorsque à bref délai les milieux parlementaires se seront rendus compte des obstacles vraiment insurmontables auxquels risque de se heurter les services administratifs chargés d'appliquer la taxation unique on feindra alors d'avoir oublié les idées directrices qui ont inspiré la réforme et, sous l'influence de quelques fédérations actives et puissantes, groupant un nombre considérable de citoyens-électeurs, on se bornera à établir une taxe unique perçue, soit à la fabrication, soit à la matière première, avec un tarif très lourd, afin d'être assuré que son rendement ne sera pas inférieur à celui de l'impôt actuel. L'Etat y trouvera peut être son compte mais ce résultat sera acquis au prix d'un bouleversement dans la répartition de la taxe sur le chiffre d'affaires, bouleversement qui peut créer une situation difficile pour certaines industries et qui nécessitera une adaptation nouvelle d'autant plus difficile que la taxe sera souvent très lourde. Quant

au consommateur que l'on paraît oublier trop souvent au sujet de mesures fiscales dont en dernière analyse il doit être le seul à souffrir, il risque de voir s'élever exagérément le prix de certaines denrées sans évidemment que cette hausse se trouve compensée par une baisse du prix des autres.

Nous citerons pour donner un exemple de ce que peut être cette nouvelle application possible de la taxe à la production, le système qui a été préconisé par un parlementaire M. Tranchard lors de la discussion de la loi du 4 avril 1926 (1).

Après s'être étonné des difficultés que l'on découvrirait à la question M. Tranchard proposait d'instituer des taxes uniques dont le tarif serait calculé de la façon suivante : la première année imposition de toutes les matières premières (importées ou produites en France) à un taux extrêmement réduit, 0,10 % par exemple, cette taxe de statistique devant d'ailleurs être perçue concurremment avec la taxe sur le chiffre d'affaires. A la fin de l'exercice la comparaison entre le rendement de cette taxe et celui de la taxe sur le chiffre d'affaires ferait ressortir le coefficient applicable au taux de 0,10 % pour que le rendement, l'année suivante, fut équivalent à celui de taxe sur le chiffre d'affaires. Supposons par exemple qu'au cours de l'année 1925 le rendement sur la taxe du chiffre d'affaires ait été de 5 milliards et celui de la taxe de statistique de 100 millions. Le rapport de ces deux chiffres permet d'obtenir le coefficient d'augmentation : celui-ci est en l'espèce de 50. Par conséquent, en taxant toutes les matières premières au taux de $0,10 \times 50$, c'est-à-dire 5 %, l'Etat est assuré de recouvrer 5 milliards.

Ce système, on le voit, aboutit à bouleverser de fond en comble la répartition de l'impôt actuel et se borne à essayer de fournir à l'Etat une somme équivalente à celle que lui procurent cet impôt. Y parvient-il ? C'est ce que nous examinerons plus loin. Observons pour le moment que théoriquement il aboutit à une absurdité. Il consisté en effet à appliquer le même tarif à toutes les matières premières sans tenir nullement compte du nombre de transactions dont elles ont fait l'objet et surtout sans se soucier d'établir une discrimination entre celles qui sont susceptibles de donner naissance à des produits très évolués après toute une série

1. Deuxième séance du 31 mars 1926, Chambre, *J. O.*, p. 1732.

de transformations industrielles et celles qui sont consommées dans l'état même où elles sont produites, c'est-à-dire après une circulation purement commerciale. Ainsi le charbon et la laine paieront tous deux 5 % ; or celui-là est consommé après deux ou trois transactions commerciales, alors que celle-ci peut passer par plusieurs stades de transformations industrielles et donner naissance à des produits très différents quant à leur valeur et à leur qualité.

Mais en outre on peut très légitimement considérer avec scepticisme l'espoir que nourrit M. Tranchard de voir cette taxe unique rapporter la seconde année, c'est-à-dire après la correction subie par le tarif, la même somme que la taxe sur le chiffre d'affaires. La première année, en effet, la taxe n'étant perçue qu'au tarif de 0,10 %, les assujettis n'essaieront pas d'échapper à l'impôt ; ils jugeront très certainement que le peu d'importance des sommes que le fisc leur réclame ne vaut pas que l'on courre le risque de sanctions fiscales, peut-être lourdes : la taxe sera payée intégralement ou à peu près. Mais l'année suivante celle-ci passant de 0,10 % à 5 % la situation sera toute autre et la fraude pratiquée comme par le passé (1). Il en résulte que le tarif de 5 % se révélera insuffisant et qu'il faudra procéder à une nouvelle augmentation, sans être davantage certain que l'année suivante le rendement correspondra au rendement espéré. En réalité il y a à la base de ce système une erreur de psychologie qui consiste à croire que le contribuable paie avec une égale facilité une taxe de 0,10 % et une taxe de 5 %, et que dans les deux cas la fraude doit nécessairement être la même.

Ainsi même en faisant subir une entorse au principe de l'égalité des charges fiscales il apparaît encore comme impossible d'établir une taxe à la production dont on puisse être certain que son rendement ne sera pas inférieur à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires. On peut donc se ranger à l'avis que M. Béranger exprimait dans un rapport du 22 octobre 1922 et dans lequel il qualifiait l'institution de la taxe unique de « saut dans l'inconnu. »

1. Voir Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 346.

CHAPITRE III

CONTROLE ET RECOUVREMENT

Parmi toutes les difficultés que soulève le problème de la taxe à la production la question du contrôle et du recouvrement n'est pas la moindre. Toutes les discussions gravitent autour d'une question à laquelle chacun répond d'une manière différente et conforme à ses intérêts propres. La taxe unique peut-elle être recouvrée grâce aux mêmes procédés que la taxe sur le chiffre d'affaires, ou bien, les particularités qu'elle présente nécessitent-elles un système de recouvrement et de contrôle approprié ?

Le recouvrement est en matière fiscale une question essentielle ; un impôt n'est applicable que s'il peut être perçu facilement c'est-à-dire avec le minimum de tracasseries pour l'assujetti et de frais pour l'Etat. Toutes les considérations théoriques que l'on peut faire valoir en faveur ou à l'encontre d'une taxe ne sont rien à côté de cette question brûlante du recouvrement. On peut même légitimement prétendre qu'elle est presque la seule à envisager lorsqu'il s'agit d'apprécier un système fiscal quelconque. Tel impôt quoique étant théoriquement parfait comme l'impôt sur le revenu par exemple peut être pratiquement détestable par suite des formalités plus ou moins vexatoires qu'il impose aux assujettis et des frais que nécessite son recouvrement. Tel autre impôt, au contraire, qui, au point de vue de la science des Finances, est tout à fait condamnable, soit qu'il ne proportionne pas la part contributive de chacun aux moyens dont il dispose, soit qu'il s'en tienne à imposer des signes extérieurs sans se soucier de ce que ces signes représentent réellement, peut être malgré cela un excellent impôt si son recouvrement est facile et n'impose à peu près aucune formalité aux redevables. Les quatre vieilles, type parfait de l'impôt de cette seconde catégorie, théoriquement indéfendables, mais dont le recouvrement était d'une extrême facilité, ont encore aujourd'hui de

nombreux partisans, et cette tardive faveur est croyons-nous parfaitement motivée.

La question du recouvrement n'est pas seulement capitale à ce point de vue théorique et en ce sens qu'elle constitue un critérium permettant d'apprécier les qualités d'un système fiscal : elle l'est bien davantage lorsqu'il s'agit d'organiser pratiquement la perception d'un impôt que des avantages d'ordre théorique ont pu faire adopter. Il y a ici deux écueils à éviter : l'un consiste à instituer des mesures, sans doute fort efficaces, mais trop draconiennes, qui tout en ne laissant rien échapper de la matière imposable finissent, en exaspérant le contribuable, par compromettre le rendement de l'impôt ; l'autre provient au contraire d'un désir certainement louable mais exagéré de ne faire au redevable aucune peine même légère et aboutit à munir les agents du fisc de moyens d'investigations insuffisants ne leur permettant point d'empêcher la fraude et l'évasion fiscale qui en résulte. Dans l'un et dans l'autre cas le résultat est le même : le rendement de l'impôt risque de décevoir les espérances du législateur, soit que le contribuable excédé parvienne à échapper légalement à l'impôt, soit que le fisc se trouve dans l'impossibilité de boucher certaines fissures grâce auxquelles la matière imposable peut aisément s'évader. Il est donc nécessaire ici comme en beaucoup d'autres choses d'adopter un moyen terme et d'organiser un système de recouvrement qui, tout en garantissant les droits de l'Etat, n'astreigne pas le contribuable à des formalités par trop vexatoires.

Mais, s'il est toujours difficile d'atteindre ce juste milieu, ces difficultés se trouvent portées au maximum lorsqu'on envisage la possibilité d'organiser le recouvrement de la taxe à la production. Il nous paraît impossible d'éviter ici l'un des deux écueils dont nous parlons plus haut. On ne peut concevoir pour la taxe unique que deux systèmes de recouvrement : celui de la taxe sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur, et un système analogue à celui qui fonctionne en matière de contributions indirectes.

Le premier, bien qu'à maintes reprises il ait été considéré comme le type même du système de recouvrement inquisitorial et vexatoire, est à notre avis totalement insuffisant pour assurer la rentrée de l'impôt ; le second s'il échappe à cette dernière objection aboutit en revanche à la généralisation d'une série de mesures à la fois coûteuses pour l'Etat et insupportables pour l'assujetti.

Il ne nous paraît pas possible d'échapper à ce dilemme ; ici l'opposition d'intérêt qui a toujours existé entre le contribuable et l'Etat se fait mieux sentir que partout ailleurs. La taxe à la production étant nécessairement très lourde, le redevable déploiera toute son ingéniosité pour y échapper ; il y parviendra si l'Etat recule devant la généralisation de l'exercice et du contrôle à la circulation. Si au contraire il s'y résoud, le redevable éludera difficilement l'impôt, mais, outre que ce système lui imposera toute une série d'obligations et de formalités qui sont autant de pertes de temps et d'ennuis journaliers, l'Etat se verra contraint d'augmenter le personnel des services du recouvrement, personnel qui désormais sera insuffisant pour mener à bien une tâche aussi considérable.

Nous l'avons dit au début de ce chapitre, toutes les difficultés se résument en une question : les modalités de recouvrement et de contrôle employées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires sont-elles susceptibles d'assurer également la rentrée de la taxe à la production au mieux des intérêts de l'Etat ? N'y a-t-il pas lieu de craindre que ce système de recouvrement se révèle insuffisant pour garantir un paiement intégral de la taxe et permette aux redevables d'échapper facilement à l'impôt ?

S'il est permis d'hésiter avant de répondre à cette question c'est par suite de l'aspect hybride sous lequel se présente la taxe à la production. Elle chevauche, en effet, à la fois sur la taxe sur le chiffre d'affaires et sur les contributions indirectes : de la première elle tient son caractère de taxe *ad valorem*, ne frappant que la valeur du produit taxé, ou plutôt encore le montant de la transaction dont ce produit fait l'objet ; en revanche elle se rapproche des contributions indirectes par le fait qu'elle ne frappe pas uniformément toutes les transactions, mais qu'elle fait une discrimination entre elles, en les taxant à des taux différents suivant la nature des produits vendus. Sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires le contribuable paie l'impôt uniquement sur le montant total de ses ventes : le fisc impose cette somme globale, anonyme, sans avoir à s'occuper de la nature des marchandises qui ont fait l'objet des transactions. Avec la taxe à la production, au contraire, les ventes n'étant pas toutes taxées au même taux, le fisc est contraint de démasquer cet anonymat pour s'assurer de la nature du produit vendu, puisque c'est de celle-ci que dépend le choix du tarif approprié. Par ce dernier trait on peut très légitimement soutenir que la taxe unique

est plus voisine des contributions indirectes que de la taxe sur le chiffre d'affaires ; son but véritable est bien de taxer le produit lui-même et si, pratiquement, elle ne l'atteint qu'à travers la transaction dont il a fait l'objet, c'est-à-dire d'une manière détournée au lieu de le frapper directement d'après son poids ou son volume, c'est pour des raisons voisines de considérations monétaires.

On a voulu en effet, malgré le désir de voir disparaître la taxe sur le chiffre d'affaires, se réserver encore la possibilité de bénéficier de l'un de ses avantages : la taxe unique a ainsi hérité du caractère de taxe *ad valorem*, ce qui en fait, en cas de trouble monétaire, un impôt à change garanti.

S'il n'y avait que des considérations théoriques de cet ordre pour faire pencher en faveur de l'un ou de l'autre système de recouvrement nous comprendrions fort bien que l'hésitation soit permise et même justifiée. Mais n'oublions point qu'à côté de la théorie fiscale il y a la pure réalité matérielle dont il faut à tous moments se soucier. Or si en matière de taxe sur le chiffre d'affaires le système de recouvrement en vigueur laisse encore une large part à l'évasion fiscale — et c'est incontestable — il y a tout lieu de croire que cette évasion se révélera bien plus considérable lorsque ce même système s'appliquera à la taxe à la production. On paraît oublier en effet que le tarif de celle-ci peut atteindre, suivant les cas, des pourcentages extrêmement lourds, et c'est naïveté de s'imaginer que la fraude ne sera ni plus ni moins considérable avec une taxe de 2 % qu'avec une taxe de 10 à 15 %. Il en résulte qu'avec des procédés de recouvrement identiques dans les deux cas, l'évasion fiscale doit être beaucoup plus considérable dans l'un que dans l'autre.

Déjà ces considérations devraient nous persuader de la nécessité d'instituer un système de recouvrement aussi efficace que possible. Mais il y a plus encore. Lorsque sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires un redevable échappe à l'impôt, les marchandises dont la vente s'est trouvée ainsi illégalement exonérée, n'en parviennent pas moins aux consommateurs grevées d'une certaine charge fiscale ; il faudrait pour qu'il en fut autrement que tous les détenteurs successifs de ces marchandises en eussent fait autant : il faudrait en d'autres termes que dans la chaîne des perceptions successives tous les anneaux eussent sauté les uns après les autres, ce qui n'est guère vraisemblable. Il en résulte que si l'Etat peut au cours de la circulation d'un produit se trouver lésé de plusieurs prélèvements

successifs, il est à peu près impossible en revanche que cette circulation se fasse entièrement en franchise.

Avec la taxe unique au contraire, toutes les fois que l'assujéti parvient à éluder l'impôt, le produit n'étant plus soumis à aucun prélèvement, l'exonération est totale, et l'Etat se trouve lésé de tout le montant de la somme des perceptions successives auxquelles ce produit eut été soumis, si le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires avait été encore en vigueur (1).

Une fraude sur le paiement de la taxe unique a, pour l'Etat le même effet que, si sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires le produit échappait à l'impôt depuis sa production jusqu'à sa consommation. La fraude, on le voit, peut avoir ici pour les finances publiques des conséquences beaucoup plus néfastes.

En résumé, avec la taxe unique non seulement la fraude doit être plus considérable qu'avec la taxe sur le chiffre d'affaires, mais encore, pratiquée d'une égale façon dans les deux cas, elle risque dans le premier de compromettre dans de plus grandes proportions le rendement de l'impôt.

Ce dernier argument nous paraît décisif et nous croyons que le système de la déclaration avec contrôle purement comptable est en matière de taxe unique insuffisant pour éviter l'évasion fiscale. Il est nécessaire de le compléter par un contrôle des lieux de stationnement et dans certains cas par un contrôle à la circulation. C'est en somme le système de recouvrement des contributions indirectes qui nous paraît être le seul capable d'assurer le paiement intégral de l'impôt.

Afin d'étudier de plus près cette question dont on paraît ne se soucier que fort rarement, distinguons entre les deux applications possibles de la taxe à la production : taxe à la matière première et taxe sur le produit fini. Dans les deux cas les modalités de recouvrement à employer ne sont pas les mêmes et pour l'un aussi bien que pour l'autre, il peut y avoir des distinctions à faire suivant la façon dont la taxe doit être perçue.

1. Voir Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 349.

**§ 1. — Du recouvrement et du contrôle
en matière de taxe à la matière première.**

L'ensemble des matières premières transformées par l'industrie française sont, soit d'origine étrangère, soit d'origine nationale : parmi celles-ci il faut encore distinguer entre celles dont la production est déjà contrôlée par le fisc pour l'application d'autres impôts et celles qui ne sont soumises à aucune taxation particulière et dont la production est absolument libre. Pour étudier les modalités de perceptions applicables à la taxe à la matière première, envisageons successivement les trois catégories suivantes :

Matières premières importées ;

Matières premières d'origine nationale dont la production est libre ;

Matières premières dont la production est déjà contrôlée par le fisc.

Avant d'examiner les difficultés que soulève chacun de ces trois cas particuliers il est indispensable de commencer par exposer le système de recouvrement qui d'une façon générale nous paraît susceptible d'assurer avec le plus de garantie possible le paiement intégral de l'impôt. Nous appliquerons ensuite ces notions générales à chacune des trois catégories de matières premières en les y adaptant et en leur faisant subir, s'il est nécessaire, certaines modifications.

La perception de la taxe à la production doit nécessairement être basée tout comme la taxe sur le chiffre d'affaires sur une déclaration dans laquelle l'assujetti fait connaître au fisc le montant des ventes qu'il a réalisées au cours de la période envisagée (un mois par exemple). Cette déclaration doit être contrôlée par les agents de l'administration, auquel le redevable sera contraint de fournir toutes pièces justificatives énumérées par la loi : ce sera d'abord sa comptabilité proprement dite, puis les factures qu'il a délivrées à ses acheteurs et d'une façon générale toutes pièces susceptibles, de près ou de loin, de le renseigner sur l'importance des affaires réalisées par le redevable. Ce premier contrôle purement comptable est-il suffisant ? Nous ne le croyons pas. Le contrôle comptable, en admettant même qu'il soit effectué par un agent tout à fait compétent et qui apporte le plus grand soin dans l'examen des pièces

justificatives, peut demeurer partiellement inefficace si le redevable a su procéder à des omissions et dissimulations volontaires avec suffisamment d'habileté. Une comptabilité peut présenter toutes les apparences extérieures de l'exactitude et de la sincérité, et n'en être pas moins pour cela complètement « truquée », sans qu'il soit matériellement possible à l'agent vérificateur de s'en rendre compte.

Sans doute on nous objectera qu'avec la taxe à la production, la fraude est destinée à disparaître et que la crainte pour l'assujetti d'avoir recours à la complicité de son personnel en exclue toute possibilité. Nous ne songeons pas un seul instant à nier l'exactitude de cette observation, mais nous nous demandons si cette crainte est également vivace lorsqu'il s'agit d'éluder une taxe de 2 % et lorsque au contraire il s'agit d'échapper à un impôt de 10 à 15 %. Nous croyons au contraire que l'assujetti se résignera à mettre son personnel au courant de ses manœuvres s'il peut en résulter pour lui une économie sensible sur ses frais généraux. Or il est bien évident que la taxe à la production, avec son tarif extrêmement lourd, incitera l'assujetti à courir ce risque, puisque toute dissimulation lui permettra, soit d'abaisser son prix dans des proportions sensibles et de triompher — d'une façon déloyale il est vrai — de ses concurrents, soit de réaliser un bénéfice considérable en vendant au prix habituellement pratiqué.

Il y a là, comme toujours, une erreur de psychologie, consistant à s'imaginer que la fraude a une importance invariable et indépendante des sommes que l'Etat exige des contribuables, alors que tout au contraire elle est fonction du tarif de l'impôt. Pour ces raisons nous croyons qu'il ne faut attacher qu'une importance très relative à cette objection tirée de la disparition automatique de la fraude sous un régime de taxe à la production et que par conséquent il est nécessaire ici de renforcer les moyens d'investigations dont disposent les agents de l'administration.

Il ne nous paraît y avoir pour cela qu'un moyen : instituer parallèlement au contrôle comptable, toujours indispensable, puisque la taxe est assise sur le montant des transactions, un contrôle qui permette au fisc de s'assurer de la quantité de marchandises produites, c'est-à-dire procéder à l'exercice du magasin de l'assujetti. Remarquons que chacun de ces deux contrôles est en lui-même totalement insuffisant : le contrôle comptable, nous l'avons vu, ne permet pas d'éviter l'évasion ; quant à l'exercice il ne renseigne

le fisc que sur la quantité de marchandises produites, et comme la taxe unique est une taxe *ad valorem* il faut de plus connaître pour percevoir l'impôt la valeur des marchandises vendues, c'est-à-dire le prix de vente. Chacun d'eux a en somme un but bien défini et en combinant habilement leurs avantages respectifs on peut obtenir un système absolument étanche rendant réellement impossible toute fraude.

Les agents du fisc auront d'abord la possibilité de contrôler la production des matières premières : ils procéderont à l'exercice des magasins du redevable, ce qui leur permettra de connaître très exactement la quantité des marchandises mises en circulation.

Grâce à une comptabilité matière tenue au courant par l'inscription des quantités entrées et des quantités sorties ils seront journellement au courant des opérations de l'assujetti : c'est le premier temps du contrôle. Postérieurement interviendra le contrôle comptable et en rapprochant les chiffres fournis par l'assujetti dans sa déclaration des renseignements que lui fournit le registre des entrées et des sorties le fisc sera à même de se rendre compte si toutes les transactions dont la matière première a fait l'objet ont bien été inscrites dans la comptabilité du redevable. Ce contrôle des lieux de stationnement joue ici par rapport au contrôle comptable un rôle complémentaire : il permet de vérifier la sincérité des déclarations. Quel que soit le procédé employé par le redevable pour dissimuler une partie de la matière imposable le fisc est toujours à même de dépister cette évasion : en récapitulant les factures mensuelles de l'assujetti et en comparant ces résultats aux chiffres fournis par l'exercice des magasins, il lui est facile de découvrir la fraude. Si le chiffre d'affaires qui ressort du livre de fractures est inférieur à celui qui ressort du livre des entrées et des sorties, ce ne peut être que le résultat d'une omission volontaire de la part de l'assujetti : celui-ci a pu par exemple livrer des marchandises sans passer l'opération dans son livre journal ; si au contraire le rapprochement des deux comptabilités fait ressortir une situation inverse de la précédente c'est que le redevable a soustrait des marchandises au contrôle du fisc et que malgré cela l'opération a été inscrite.

Ainsi on le voit, aucune omission ou dissimulation n'est possible grâce à cette juxtaposition de deux contrôles qui, chacun de leur côté, sont pourtant partiellement inopérants. Utilisés successive-

ment par l'administration ils permettent d'aboutir à un système qui ne laisse place à aucune fuite et qui est parfaitement hermétique.

On ne manquera pas de nous objecter que c'est là une conception hybride sans personnalité propre et qui est dans la pratique infiniment compliquée. A cela nous répondrons qu'une taxe aussi complexe et aux contours aussi peu nets, peut difficilement être recouvrée par des procédés simples et clairs et qu'à une imposition hybride doit nécessairement correspondre un système de recouvrement également hybride. Si la taxe à la production ne peut être intégralement recouvrée qu'en combinant les procédés de recouvrement relatifs, d'une part à la taxe sur le chiffre d'affaires, et de l'autre aux contributions indirectes, c'est pour la seule raison que cette taxe n'est pas un impôt *sui generis* mais qu'elle est un compromis entre ces deux modalités fiscales. Quant aux complications que ce système risque d'occasionner nous sommes les premiers à les déplorer, mais nous croyons d'autre part qu'il est absolument impossible de les éviter, si l'on ne veut pas voir le rendement de la taxe s'affaïsser dans des proportions considérables. Nous avons montré précédemment les dangers qu'il y aurait à percevoir la taxe à la production selon les mêmes procédés que la taxe sur le chiffre d'affaires : il est inutile d'y revenir.

Pratiquement ce système pourrait être réalisé suivant les procédés à peu près analogues au régime des brasseries ; celles-ci sont soumises à un contrôle de jour et de nuit de la part des agents des contributions indirectes qui sont parfois logés dans les locaux mêmes de la brasserie. Nous croyons que ce régime, sauf en ce qui concerne la surveillance de nuit, qui ne nous paraît pas ici d'une bien grande utilité, pourrait être étendu aux entreprises assujettis à la taxe à la matière première : dans chacune d'elles un poste d'agents vérificateurs serait établi à demeure pour procéder aux inspections à mesure des entrées et des sorties et afin d'assister aux opérations de pesées. Remarquons en effet que la nature des produits taxés exige l'intervention permanente des agents du fisc, alors que pour les contributions indirectes leur présence peut n'être qu'intermittente. Dans le premier cas en effet il ne peut s'agir que de produits très lourds difficilement maniables et qu'il n'est pas possible de peser plusieurs fois : comment par exemple concevoir qu'à chacune de ses visites le receveur ambulant des contributions indirectes puisse exiger que l'on pèse devant lui la totalité du charbon extrait

des puits depuis sa dernière visite ? En matière de droits sur les spiritueux au contraire c'est une opération que l'on peut facilement exécuter toutes les fois que l'agent vérificateur se rend chez le grossiste.

Pour cette raison la présence du receveur est indispensable à tous les instants ; il faut qu'il assiste aux pesées du charbon au moment où il est extrait des puits et lors des expéditions aux industries, faute de quoi tout moyen de contrôle lui fera entièrement défaut.

Enfin en ce qui concerne la circulation des produits taxés c'est encore le régime des bières qui nous paraît devoir être étendu à la taxe à la matière première. Les bières paient la taxe au moment où elles sortent de la brasserie et leur circulation est ensuite entièrement libre. Les matières premières paieront la taxe lors de la première transaction dont elles font l'objet ; jusque là elles demeureront sous le contrôle de l'administration. A partir de ce moment, aucune autre taxe n'étant due, elles circuleront librement d'une industrie à l'autre sans utilisation obligatoire des titres de mouvement.

Tel est le système général de contrôle et de recouvrement qui nous paraît indispensable pour assurer le paiement de la taxe à la matière première. Il nous reste maintenant à étudier chacun des cas particuliers que nous avons énumérés précédemment et à appliquer successivement ces principes aux matières premières d'origine étrangère, aux matières premières d'origine nationale dont la production est déjà contrôlée et enfin aux matières premières dont la production en France est entièrement libre.

A. — *Matières premières d'origine étrangère.*

La taxe à la matière première devient ici une taxe à l'importation : l'impôt est dû par celui qui introduit des marchandises en France c'est-à-dire par l'importateur. La taxe peut donc être perçue au moment de l'importation, comme l'était la taxe sur les affaires d'importation, par l'administration des douanes et comme en matière de droit de douane. C'est le cas le plus simple et il paraît au premier abord ne soulever aucune difficulté.

Remarquons cependant qu'il y a là une complication du fait que les droits de douane sont ordinairement des droits spécifiques, alors que la taxe à la production est essentiellement une taxe *ad*

valorem ; il paraît quasi impossible de lier les deux taxes et de les faire percevoir simultanément. Les difficultés qu'éprouve la douane à connaître exactement la valeur des marchandises importées, difficultés qui ont d'ailleurs depuis le milieu du xix^e siècle contribué à la disparition des droits de douane *ad valorem*, demeurent entières en ce qui concerne les matières premières passibles de la taxe à la production (1). Il y a là une complication qui pourrait aboutir à faire rejeter la taxation à l'importation. Il est toujours très difficile en effet (2) pour l'administration des douanes, d'évaluer une marchandise au moment où elle traverse la frontière ; il est nécessaire en cette matière de connaître divers éléments de valeur pour lesquels l'erreur et surtout la fraude sont extrêmement faciles. La valeur d'une marchandise à son point d'arrivée est fonction de son prix de vente et des frais de transport et d'assurances. Si elle est vendue F. O. B. (franco of bord) ces trois éléments sont distincts, l'importateur payant successivement et à trois personnes différentes le prix de la marchandise, les frais de transport et les frais d'assurances ; il est par conséquent extrêmement difficile pour l'administration des douanes de vérifier l'exactitude des déclarations de l'acheteur, celui-ci pouvant facilement sous-évaluer ces trois éléments différents. Si la marchandise est vendue C. I. F. (cost insurance fret) les difficultés ne sont pas moindres, puisque l'acheteur peut toujours se faire délivrer une double facture par son vendeur, et ne payer les droits que sur le montant de la fausse facture. Il y a là un ensemble de difficultés qui sont de nature à compromettre le rendement de la taxe.

Aussi, dans les projets qui s'élaborent actuellement dans les commissions spéciales de la loi du 4 avril 1926, est-il question de faire payer la taxe à l'importateur, non pas au moment de l'importation, mais lors de la vente au premier acquéreur. Cette solution paraît résoudre toutes les difficultés puisque au moment de la première transaction la valeur de la marchandise est parfaitement

1. Voir Truchy, *Cours d'économie politique*, t. II, p. 26.

2. L'exemple de la douane américaine est à cet égard tout à fait instructif. Pour n'avoir pas voulu renoncer aux droits *ad valorem*, les Etats-Unis ont été contraints d'instituer une réglementation extrêmement gênante pour les importateurs, réglementation qui comporte des déclarations solennelles, des enquêtes, des expertises, autant de formalités qui contribuent à accroître les litiges entre l'administration et le fisc.

connue. En revanche elle nécessite l'exercice du magasin de l'importateur alors que la perception par la douane permettrait d'éviter ce procédé de contrôle vexatoire et douteux. Comme la plupart des matières premières utilisées par l'industrie française sont d'origine étrangère ce système aboutit à la généralisation de l'exercice.

Mais là n'est pas son seul inconvénient : nous avons supposé en effet que les marchandises ont été revendues par l'importateur à un industriel ou à un commerçant, la taxe étant due sur le montant de cette vente. Or cette situation peut n'être pas toujours aussi simple : fréquemment, en effet, les industriels importent eux-mêmes leurs matières premières, sans passer par l'intermédiaire d'un commerçant. Dans ce cas comment percevoir la taxe ?

Il n'est plus possible de la percevoir lors de la première vente, car les marchandises acquises par un industriel ne sont revendues qu'après avoir subies un commencement de transformation et leur valeur au moment de cette première transaction est très supérieure à leur valeur en douane. Enfin d'autre part ce système aboutit à la nécessité d'un contrôle à la circulation : les marchandises se rendant des quais de débarquement aux entrepôts de l'importateur ne pourront, en effet, circuler que sous les liens de l'acquit à caution, puisque la taxe n'est due que postérieurement, lors de la première vente dont ces marchandises feront l'objet. Le fisc ne peut sous peine de les voir disparaître en cours de route les laisser circuler librement : il est indispensable qu'il les suive jusqu'à leur lieu de destination, et que l'acquit à caution ne soit apuré qu'au moment de leur inscription au livre des entrées et des sorties.

C'est un inconvénient que l'on rencontre toutes les fois que les marchandises au lieu d'être taxées dès l'origine circulent en franchise et changent plusieurs fois de mains, sans que ces ventes et reventes successives soient passibles de l'impôt : dans tous ces cas l'emploi des titres de mouvement est indispensable pour éviter leur disparition entre les points d'arrivée et de départ

Malgré tous ses inconvénients la taxation en douane nous paraît encore préférable car elle présente au moins un avantage : elle ne nécessite ni contrôle à la circulation ni exercice. Au surplus, il est toujours un cas où l'on est contraint d'y recourir : c'est celui où l'importateur est en même temps l'industriel qui transforme les

matières premières. Comme ce cas n'est pas une exception, mais bien le cas le plus général, nous croyons qu'il est préférable de généraliser le système et de percevoir la taxe à la matière première lors de l'importation. Nous ne nous dissimulons pas, certes, les difficultés qu'éprouvera la douane pour évaluer les marchandises importées et surtout pour vérifier les déclarations des assujettis. Mais depuis le début de cette étude nous avons pu nous rendre compte à plusieurs reprises que la taxe à la production ne présentait à peu près que des inconvénients; celui-ci n'en est qu'un et encore n'est-il pas des plus graves. Il sera la rançon d'une réforme dont l'utilité ne se fait que très faiblement sentir.

B. — Matières premières dont la production en France est déjà contrôlée en vue de la perception d'autres taxes.

Pour toutes les matières premières rentrant dans cette catégorie il suffira d'utiliser en vue de la perception de la taxe unique les procédés de contrôle et de recouvrement destinés à percevoir des taxes existantes.

Prenons comme exemple l'alcool : il peut être produit soit par des producteurs professionnels soit par des bouilleurs de crus. Qu'il s'agisse des uns ou des autres l'administration des contributions indirectes est, grâce à l'exercice, toujours à même de connaître les quantités produites. Le droit de consommation étant perçu depuis la loi de 1916 au point de départ (1) au lieu de l'être comme précédemment au point d'arrivée, les alcools ne circulent qu'accompagnés de congés, exception faite cependant en ce qui concerne les quantités livrées à des commerçants en gros bénéficiant de crédits à domicile. La taxe à la production peut être perçue avec une extrême facilité puisque le producteur toutes les fois qu'il procède à une expédition, c'est-à-dire toutes les fois qu'il vend une quantité d'alcool déterminée, est tenu de se faire délivrer moyennant le paiement des droits un congé à la recette buraliste de son canton. On exigera de lui le paiement de la taxe à la production au moment même où il met son alcool en circulation. La taxe unique pourrait donc être considérée ici comme un

1. Voir Allix, *Traité élémentaire de sciences des finances et de législation financière française*, 4^e édit., p. 655,

supplément au droit de consommation sur l'alcool et être perçue dans les mêmes formes.

Il peut arriver cependant que l'alcool, circulant à destination d'un négociant en gros qui jouit du crédit à domicile, ne paie le droit de consommation qu'au point d'arrivée ; dans ce cas l'alcool circule sous les liens de l'acquit à caution dont il est donné décharge au signataire après inscription des quantités reçues au livre de gros. Il paraît impossible dans ce cas de lier la perception du droit de consommation et celle de la taxe unique. On pourrait évidemment fixer la quotité de l'impôt au moment où l'alcool quitte les locaux du producteur et n'en réclamer le montant qu'au moment où le droit de consommation est lui-même exigible, c'est-à-dire lors de la vente par le commerçant en gros au détaillant. Mais cela nous paraît être une inutile complication et nous croyons qu'il est préférable de faire payer la taxe par le producteur, qui est d'ailleurs toujours tenu de faire une déclaration d'enlèvement à la recette ruraliste de son canton.

En résumé pour les matières premières qui sont déjà passibles d'autres taxes, il faut, dans la mesure du possible, percevoir la taxe nouvelle d'après des procédés déjà en vigueur, de façon à n'imposer à l'assujetti aucune formalité différente de celles qu'il est déjà accoutumé à remplir, de façon aussi à n'imposer au Trésor aucun frais supplémentaire.

C. — *Matières premières dont la production est entièrement libre.*

Cette dernière catégorie est celle qui soulève les plus grosses difficultés, car le recouvrement de la taxe va mettre en cause une classe de contribuables qui depuis des temps immémoriaux jouissent de privilèges fiscaux exorbitants et qui ne sont accoutumés ni aux investigations des agents du fisc, ni aux tracasseries administratives : nous voulons parler des agriculteurs.

Le recouvrement de la taxe à la matière première va rencontrer dans ce cas deux obstacles à peu près insurmontables. Le premier concerne le privilège dont bénéficient les agriculteurs au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires ; la loi du 25 juin 1920 les a exonérés du paiement de la taxe sur toutes les ventes de denrées produites dans leurs propres exploitations. Cette exemption,

si on a essayé de l'expliquer théoriquement, nous paraît se justifier surtout par des considérations pratiques : habitudes séculaires du cultivateur français qui ne tient à peu près aucun compte de ses opérations, et qui, la plupart du temps se contente de procédés comptables tout à fait rudimentaires, difficulté pour le fisc dans ces conditions d'asseoir la taxe sur le chiffre d'affaires avec quelques chances d'atteindre la totalité de la matière imposable.

Il était impossible d'autre part d'astreindre les agriculteurs à la tenue d'une comptabilité régulière aux termes de l'article 9 du code de commerce, leur instruction étant insuffisante, dans la majorité des cas, pour leur permettre de ne pas se perdre dans une gestion financière aussi compliquée. D'où première difficulté : nécessité si l'on veut maintenir intact le principe de la taxe à la production d'assujettir à l'impôt tous les agriculteurs et de bouleverser ainsi le régime d'immunité fiscale dont ils ont bénéficié jusqu'ici. Toutes les raisons qu'on a fait valoir à l'encontre de l'assujettissement des agriculteurs à la taxe sur le chiffre d'affaires demeurent entières en ce qui concerne la taxe à la matière première, avec cette différence toutefois que celle-ci ne pourra être recouvrée et contrôlée qu'à l'aide de procédés beaucoup plus vexatoires que les procédés admis en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ; donc un autre obstacle surgit. Si l'on adopte le principe de la perception chez le producteur comment l'organiser et comment contrôler l'application de l'impôt ? Nous avons dit plus haut que l'exercice et les titres de mouvement étaient indispensables pour assurer la rentrée de la taxe à la matière première ; or on est forcément contraint de reconnaître qu'il est absolument impossible d'instituer l'exercice des exploitations foncières, et de soumettre la circulation des produits du sol à l'obligation des titres de mouvement. Nous disons bien impossibilité absolue, car quoiqu'on fasse on ne peut imaginer le receveur ambulant des contributions indirectes tenant contradictoirement avec l'assujetti le livre de gros. De quels moyens pourrait-il disposer pour s'assurer que toute ou partie de la récolte n'a pas disparu avant son inscription au registre des entrées et des sorties ? La production agricole se distingue en effet très nettement de la production industrielle en ce sens que les produits du sol étant des denrées périssables passent directement dans la consommation sans faire l'objet d'un enmagasinage quelconque. Dans l'industrie au contraire le produit fini avant d'être mis en consommation

est entreposé dans des magasins où il est procédé à des opérations de triillage et de vérifications : on écarte les malfaçons et on classe entre eux tous les produits de même espèce ; c'est au cours de ces stades intermédiaires que les agents de l'administration peuvent procéder contradictoirement avec les préposés de l'exploitant aux opérations de pesée et inscrire définitivement les quantités produites sur un livre de gros.

Cette situation ne se rencontre nullement dans l'agriculture, exception faite toutefois des grands produits agricoles : dans la plupart des cas, les produits sont vendus dans les halles et les marchés quelques heures seulement après la récolte et sans que l'administration soit à même de s'en rendre compte. Pour aboutir à un système tout à fait hermétique, il faudrait que l'agent vérificateur fasse le relevé des cultures avant la récolte de façon à constater les manquants au moment des visites. Ce serait en somme un système analogue à celui qui est actuellement en vigueur pour la culture du tabac, et dans lequel l'assujetti est comptable des plantes de tabac préalablement dénombré en présence de l'agence du monopole. Mais nous n'envisageons pas un seul instant la possibilité d'instituer un pareil système : si nous l'avons indiqué c'est uniquement pour donner une idée des difficultés que rencontre le recouvrement de la taxe à la production.

Ajoutons d'autre part que l'exercice appliqué à l'exploitation agricole entraînerait des frais de perception considérables par suite du morcellement de la propriété foncière et du nombre extrêmement élevé des assujettis. Un pareil contrôle nécessiterait une armée de receveurs ambulants et l'ensemble du personnel actuel de tous nos services financiers n'y suffirait certainement pas.

Enfin les procédés de contrôle dont dispose l'administration des contributions indirectes sont beaucoup trop vexatoires et inquisiteurs pour ne pas heurter la susceptibilité des agriculteurs français ; si le système de l'exercice était institué on ne manquerait certainement pas d'enregistrer des collisions continuelles entre les cultivateurs et les agents du fisc, ainsi que de nombreuses voies de fait au préjudice de ceux-ci.

Devant des difficultés pratiques de cette importance, le système de la perception chez le producteur sera certainement abandonné pour la majeure partie des matières premières. Au lieu de percevoir l'impôt chez l'exploitant, on le rejettera probablement sur le premier

détenteur; la taxe pourrait donc être perçue au moment où ce premier détenteur revend les marchandises achetées à l'exploitation agricole. Nous nous réservons d'exposer plus amplement ces questions, lorsque nous étudierons dans notre prochain chapitre le régime de l'alimentation tel qu'il a été construit par la sous commission de l'alimentation. Retenons pour le moment cette seule conclusion, à savoir que pour toutes les denrées alimentaires périssables et pour les produits du sol, la taxation à l'origine est impossible et qu'il est nécessaire de reporter le paiement de l'impôt à un stade ultérieur.

Quant aux matières premières qui ne sont pas d'origine agricole — elles sont peu nombreuses, — nous croyons qu'il est assez facile d'instituer un système de recouvrement s'inspirant des principes que nous avons exposés au début de ce chapitre.

Les seules matières premières rentrant dans cette catégorie concernent l'industrie extractive : elles sont en général produites par de grandes entreprises, sociétés anonymes le plus souvent, et en nombre très réduit. Il n'y a pas à craindre ici que le système de l'exercice exige des frais de perception élevés et que son application froisse la susceptibilité des assujettis ; cette susceptibilité ne pouvant être ici qu'anonyme, autant dire qu'elle est inexistante. Mais comme nous le faisons remarquer plus haut cette taxation soulève une très grave objection qui nous amènera à conclure à la nécessité d'un contrôle permanent de la part des agents de l'Administration : elle concerne la difficulté que ces derniers, s'ils ne sont présents à toute heure, peuvent éprouver pour apprécier les quantités produites. Les produits miniers, charbon, houille et minerais présentent un énorme volume, et il est impossible de les peser à plusieurs reprises ; pour exercer leur contrôle avec efficacité, les receveurs devraient donc pouvoir assister aux pesées au moment où les produits sortent de la mine et au moment des expéditions aux consommateurs. Il est donc indispensable d'établir dans les locaux mêmes de l'exploitation un poste de receveur-contrôleur de façon à exercer une surveillance de tous les instants ! Voilà certes qui n'est pas fait pour diminuer les frais de perception ! Et pourtant nous ne voyons pas d'autre moyen pour assurer la rentrée de l'impôt. Le procédé de l'exercice pratiqué comme il l'est chez un négociant en spiritueux avec visite périodique, évaluation des quantités en magasin et imposition des manquants, serait ici d'une

complète inutilité, par suite d'impossibilité d'évaluer les stocks.

La perception de la taxe à la matière première dans tous les cas que l'on envisage, exception faite des matières premières dont la production est déjà contrôlée, soulève donc des difficultés qu'il est bien difficile, pour ne pas dire impossible, d'éviter et qui doivent nous inciter à rejeter cette formule fiscale dont on prétend cependant qu'elle est destinée à améliorer la situation créée par la taxe sur le chiffre d'affaires.

Enfin pour terminer l'étude du recouvrement de la taxe à la matière première, il nous reste encore à examiner une situation intéressante qui est dans la pratique d'une application très fréquente : elle concerne le cas des matières premières produites par l'industrie même qui postérieurement les transforme. Il est impossible alors de percevoir la taxe au moment où les marchandises quittent l'exploitation productrice, puisqu'elles ne font l'objet d'aucune transaction et que la première vente n'intervient que lorsque la matière première a déjà subi une ou plusieurs transformations industrielles. Cette question ne nous est pas inconnue ; nous l'avons déjà examinée à propos des matières premières d'origine étrangère importées en France. Elle est d'ailleurs amenée à se poser très fréquemment, l'industrie moderne tendant vers une intégration de plus en plus complète, condition essentielle de la diminution des prix de revient, celle-ci étant elle-même la condition du triomphe dans la concurrence nationale et surtout étrangère.

Comment régler cette situation des marchandises auxquelles est incorporée une certaine valeur-travail avant qu'intervienne la transaction taxable ? Nous croyons comme précédemment que deux solutions sont possibles.

La première consiste à reporter le paiement de l'impôt hors de la première transaction postérieure à la production, ce qui nécessite, pour faire circuler les marchandises du lieu de production à l'usine transformatrice, l'emploi des titres de mouvement ; elles circuleront sous les liens de l'acquit à caution, seront prises en charge au compte de gros et postérieurement, lorsqu'après transformation elles seront vendues, le redevable devra justifier qu'elles ont été intégralement employées. Cette première solution est compliquée et risque de susciter toutes sortes de difficultés entre le redevable et le fisc, les marchandises n'ayant plus à leur sortie de l'usine la

même apparence extérieure qu'au moment de leur arrivée, et devant nécessairement être identifiées : c'est une difficulté à peu près analogue à celle que l'on rencontre en matière d'admission temporaire, lorsque les droits de douane ne sont perçus qu'après transformation industrielle (1).

Une seconde solution consiste à percevoir la taxe au moment même de la production, en donnant aux produits une valeur approximative, basée sur le prix de vente moyen pratiqué dans la région ; ceci revient à rechercher à quels prix eussent été vendues les marchandises si l'exploitant n'avait pas été en même temps industriel et à percevoir la taxe sur cette somme. Ce nous paraît être la meilleure des solutions possibles. Remarquons cependant qu'elle astreint l'assujetti à des avances qui peuvent être considérables et qu'il ne récupérera que longtemps après, au moment de la vente des produits ouvrés. On peut il est vrai remédier facilement à cet inconvénient en faisant bénéficier l'assujetti de crédits de droit analogues aux crédits d'enlèvement pratiqués en matière de contributions indirectes.

§ 2. — Du contrôle et du recouvrement en matière de taxe sur le produit fini:

La taxe à la fabrication peut avoir, selon la façon dont on l'envisage, des procédés de recouvrement et de contrôle assez différents.

Si elle n'est destinée qu'à tenir lieu des perceptions effectuées au cours de la circulation commerciale des produits, si en d'autres termes la taxe sur le chiffre d'affaires doit continuer à être perçue au cours de la circulation industrielle, le système de recouvrement sera peu différent de celui que nous venons d'exposer à propos de la taxe à la matière première. Si au contraire elle doit être perçue toutes les fois qu'un produit est mis en consommation, quel que soit son degré d'évolution industrielle et de façon à tenir lieu de toutes les perceptions dont ce produit eut été grévé sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, elle devient alors d'un recouvrement extraordinairement compliqué qui nécessite l'emploi des procédés de contrôle afférents aux contributions indirectes.

1. V. Truch, *Cours d'économie politique*, p. 41.

Nous passerons très brièvement sur le premier cas : il ne présente après ce que nous avons dit au sujet de la taxe à la matière première qu'un intérêt très réduit. Nous nous étendrons longuement au contraire sur le second, d'abord parce qu'il est en lui-même le plus original, ensuite parce qu'il est très sérieusement question de l'appliquer et que les promoteurs de la réforme se plaisent à le simplifier exagérément pour le rendre acceptable.

PREMIER CAS.

La taxe est perçue sur le produit fini et tient lieu uniquement des perceptions effectuées postérieurement au stade de fabrication.

Dans ce cas il est encore nécessaire d'établir parallèlement un contrôle comptable et un contrôle des lieux de stationnements, afin que le fisc soit à même de constater si une partie des produits en magasin n'ont pas été livrés sans que l'opération ait laissé de traces sur les livres de l'assujetti,

L'assujetti, le dernier transformateur, sera contraint de faire une déclaration mensuelle du montant de ses ventes et de conserver à la disposition du fisc toutes ses pièces comptables. D'autre part les agents de l'administration procéderont à l'exercice des magasins de dépôt de l'assujetti et tiendront un livre des entrées et des sorties sur lequel seront inscrites les quantités de marchandises définitivement fabriquées et les quantités livrées au commerce de gros. Les agents vérificateurs pourront ainsi se rendre compte si les sorties que leur révèle l'examen du livre de factures de l'assujetti correspondent bien aux sorties du livre de gros, Dans le cas où celles-ci seraient inférieures à celles-là l'imposition des manquants viendrait empêcher toute évasion fiscale.

Remarquons qu'ici il est beaucoup plus facile de procéder à l'exercice et que l'objection que nous avons rencontrée précédemment tirée de l'impossibilité de dénombrer à chaque visite l'ensemble des produits entreposés ne vaut plus à l'encontre des produits finis ; un produit fabriqué a en effet une individualité propre et dans plusieurs produits de même espèce on retrouve toujours un ensemble d'éléments uniformes ; des poutrelles de fer de même

dimension pèsent toutes le même poids au mètre courant, des feuilles de plomb laminées de même épaisseur ont toujours un poids identique au mètre carré. Il est donc facile pour un agent de l'administration de dénombrer les quantités de ces produits, et la situation est tout autre que lorsqu'il s'agit par exemple d'un tas de charbon ou de minerais entreposé dans un espace déterminé et dont rien ne permet de connaître le poids, sans recourir aux opérations de pesées. Il en résulte que la surveillance permanente n'est pas indispensable et que dans l'exercice des fabriques on peut recourir comme en matière d'impôt sur les boissons à des visites périodiques au cours desquelles sont inscrites sur le livre de gros les entrées et les sorties. Enfin, après la sortie de l'usine les marchandises pourront circuler librement : les droits ayant été payés lors de la première vente et l'Etat n'ayant par conséquent plus rien à percevoir l'emploi des titres mouvement est désormais inutile. C'est donc comme précédemment le régime des bières qui paraît pouvoir être appliqué au recouvrement de la taxe à la fabrication.

Remarquons cependant qu'il est certains cas où le produit devra circuler sous les liens d'un acquit à caution : il en sera ainsi toutes les fois qu'un produit après avoir subi une évolution industrielle complète sera utilisé par une nouvelle industrie pour être incorporé à d'autres produits. Pour éviter les doubles taxations le produit bénéficiera de l'exonération et ne paiera la taxe qu'ultérieurement au moment de la vente de l'objet dont il fait désormais partie ; mais comme il circulera en franchise d'une usine à l'autre il faudra s'assurer qu'il n'est pas livré directement à la consommation et garantir par conséquent les droits de l'Etat en rendant obligatoire l'emploi d'un acquit à caution.

DEUXIÈME CAS.

La taxe est perçue sur le produit fini quel que soit son degré de transformation industrielle et tient lieu de toutes les perceptions effectuées au cours de la circulation économique.

Nous avons vu précédemment que ce système consistait à faire payer la taxe au produit toutes les fois qu'il est mis en consumma-

tion et au contraire à l'exonérer si au lieu d'être livré à un commerçant il est livré à l'industriel qui doit lui faire subir un supplément de transformation. Nous avons choisi comme exemple — et c'est le plus caractéristique — celui de l'industrie lainière : la laine brute peut donner naissance à trois produits différents qui sont tous trois utilisés dans la consommation et qui correspondent chacun à une certaine incorporation de valeur-travail : ce sont la laine à carder, la laine filée, et le tissu de laine. Chacun de ces produits paie la taxe lorsqu'il est livré à la consommation et en est exonéré lorsqu'il est vendu à l'industriel : ainsi la laine à carder livrée à un commerçant en gros paie la taxe, dont elle est exonérée au contraire, si elle est acquise par une filature ; elle ne paiera l'impôt que postérieurement lorsqu'elle sera vendue au consommateur sous forme de laine filée. Mais si cette dernière est à son tour vendue à un tisseur, l'opération se fait encore en franchise et finalement la taxe ne sera payée qu'au moment de la vente du tissu de laine : là, l'évolution industrielle est terminée et le tisseur est le dernier assujetti possible à la taxe.

Tel est le mécanisme de la taxe à la fabrication ? Comment la percevoir ?

Commençons par déterminer avec exactitude la qualité de l'assujetti. Ici ce n'est ni le tisseur, ni le filateur, qui est redevable de l'impôt ; chacun peut l'être à son tour et toute la question gravite autour d'un élément : la qualité de l'acheteur. C'est de celle-ci que dépend l'assujettissement à l'impôt. Devra l'impôt tout industriel qui livre un produit *au commerce* ; en sera exempt tout industriel qui livre un produit à un autre *industriel*.

Il en résulte qu'un même industriel n'est pas assujetti à la taxe pour toutes ses opérations et qu'il devra faire le départ entre celles qui concernent les produits livrés à un commerçant et celles qui concernent les produits livrés à un industriel. Pour réaliser pratiquement ce système les promoteurs de la réforme proposent d'adapter les procédés suivants. Tout industriel tiendra deux registres ; sur l'un seront inscrites les ventes aux industriels, sur l'autre les ventes à des commerçants ou à des particuliers. En fin de mois toutes les opérations inscrites sur le second registre seront totalisées et l'assujetti acquittera la taxe sur cette somme. Comme contre partie à ce premier moyen de contrôle tout acheteur sera contraint d'indiquer sur son bulletin de commandes la destination des mar-

chandises achetées : ainsi un commerçant sera tenu de certifier qu'il achète en vue d'une revente ultérieure, un industriel en vue d'une transformation. Le vendeur conservera ces attestations et les présentera aux agents du fisc qui seront ainsi à même de vérifier la sincérité des inscriptions des deux registres (1).

C'est là le seul procédé de contrôle que propose les partisans de la taxe à la fabrication. Est-il suffisant ? Oui répondent ceux-ci, car l'agent vérificateur pourra facilement se rendre compte de la sincérité des attestations fournies par les acheteurs : il lui suffira pour cela de se rendre chez celui dont le nom est indiqué sur le registre du vendeur et de s'assurer qu'il s'agit bien là d'un industriel et que les marchandises ont bien été transformées.

Mais nous nous permettrons de poser une question : par quel moyen les agents du fisc pourront-ils acquérir cette certitude, à savoir que les produits ont bien été transformés ? Il ne nous paraît y avoir qu'une réponse et une seule : par l'exercice.

Il ne suffit pas en effet de savoir qu'un produit a été acheté par un industriel ; il faut encore être certain que celui-ci ne l'a pas revendu sans lui faire subir la moindre transformation, auquel cas le produit échapperait totalement à l'impôt. Mais, d'autre part, il est vain de s'imaginer que les agents du fisc pourront procéder à ces recoupements avec facilité et vérifier si la qualité de l'acheteur correspond bien à la destination des marchandises indiquée sur le bulletin de commande. Comment s'imaginer par exemple que l'agent du fisc après avoir procédé à la vérification des registres de vente d'un industriel quelconque pourrait se rendre chez tous les acheteurs pour contrôler l'emploi qu'il a été fait des marchandises achetées, alors qu'il peut s'agir d'une entreprise importante effectuant un nombre de livraisons extrêmement élevé ? Ce serait là besogne surhumaine. Ce n'est pas tout. On paraît oublier qu'acheteurs et vendeurs peuvent être établis à des distances considérables et que l'agent vérificateur, si l'on exigeait de lui qu'il procède à ces vérifications, se verrait contraint de parcourir des distances parfois considérables, et passerait le plus clair de son temps en longs et inutiles voyages. Les partisans du système raisonnent comme si les deux usines étaient installées face à face, dans la même rue, et que le contrô-

1. *Journal commercial et maritime de Marseille* n°s du 3 mai, 10 mai et 9 août 1926.

leur n'ait que celle-ci à traverser pour se rendre de l'une dans l'autre.

Sans doute on peut avoir recours à une collaboration étroite entre les services financiers de l'ensemble des départements français : un contrôleur de Lille pourrait par exemple demander à un de ses collègues de Marseille de le renseigner sur le sort des marchandises livrées dans cette ville et destinées à être transformées. Que des agents vérificateurs appartenant à des administrations départementales différentes puissent se rendre exceptionnellement de pareils services, nous n'en doutons pas, mais que ce procédé soit généralisé et érigé à l'état de système, voilà qui nous paraît encore à peu près impossible. Les services d'un département ont déjà fort à faire sans être encore chargé du travail des autres.

Ce système ne permet donc pas, pratiquement, d'éviter que des marchandises déclarées vendues à un industriel n'aient été en réalité livrées à un commerçant. Théoriquement même il est insuffisant, car il ne permet pas davantage de vérifier si les marchandises livrées à un industriel ont bien reçu un supplément de transformation.

En ce qui concerne plus spécialement le vendeur ce contrôle purement comptable est partiellement inefficace — comme tous contrôles comptables d'ailleurs — l'assujetti ayant pu inscrire sur ces registres une partie seulement de ses opérations. Or, nous le répétons une fois encore, il faut, sous le chiffre de la taxe unique, poursuivre l'évasion fiscale avec beaucoup plus d'opiniâtreté que sous le régime de la taxe sur le régime d'affaires, d'abord parce qu'elle est favorisée d'avantage par un tarif extrêmement lourd, ensuite parce qu'elle est pour l'Etat la cause d'un préjudice beaucoup plus considérable. Nous concluons donc à l'inefficacité totale de ce système de contrôle et de recouvrement : nous croyons qu'en matière de la taxe à la fabrication il est nécessaire pour assurer le paiement intégral de l'impôt, non seulement d'instituer un contrôle des lieux de stationnement de la marchandise, mais encore de s'assurer que celle-ci a bien été livrée au destinataire, dont le nom figure sur le registre du vendeur : il faut en d'autres termes établir un contrôle à la circulation.

Il est nécessaire tout d'abord disons-nous de procéder à l'exercice des magasins de l'industriel vendeur : la nécessité de ce contrôle se justifie pour les mêmes raisons que précédemment ; il est inu-

tile d'y revenir. Quant à l'emploi des titres de mouvement il a sa justification dans le fait que les marchandises circulent en franchise et que la taxe est reportée à un échelon inférieur : l'industriel qui les reçoit devient donc comptable de l'impôt et il faut pouvoir s'assurer qu'elles lui ont bien été livrées. Il n'y a pour cela qu'un moyen : faire circuler les marchandises sous les liens de l'acquit à caution et en donner décharge au moment où ces marchandises pénètrent dans les entrepôts de l'acheteur.

Mais ici le cycle du contrôle n'est cependant pas achevé : il faut encore s'assurer que les marchandises en question ont bien été transformées et qu'elles n'ont pas été vendues telles quelles à un commerçant. L'assujetti sera donc contraint de les représenter à leur sortie de l'usine après transformation : il faudra, en d'autres termes, que le fisc procède à l'exercice des entrepôts de l'acheteur. Tel est, à peu de choses près, le mécanisme du contrôle que nous proposons pour assurer la perception de la taxe unique. Nous allons reprendre le processus industriel de la laine et appliquer les principes qui précèdent à la taxation des produits dérivés de la laine.

La laine brute importée ou produite est livrée à un industriel qui procède aux opérations préliminaires de peignage et de dégraissage : le produit lui parvient exempt de tout impôt. A son entrée dans l'usine, l'agent du fisc doit être là pour constater la quantité rentrée, et pour l'inscrire sur le compte de gros ; après cette première opération effectuée contradictoirement avec les préposés de l'assujetti, celui-ci devient comptable de l'impôt. Interviennent ensuite le peignage et le dégraissage. La laine est prête à être vendue : à ce moment le fisc doit constater que la quantité destinée à la vente correspond bien à la quantité de laine brute prise en charge. S'il n'y a pas correspondance entre ces deux chiffres, on procède à l'imposition des manquants. La laine est enfin livrée aux acheteurs et il est fait le départ entre les ventes à des commerçants et les ventes à des industriels : sur les premières l'assujetti doit la taxe et les laines circulent désormais librement puisqu'elles ne sont plus passibles d'aucun impôt ; sur les secondes au contraire l'assujetti ne doit pas l'impôt. Ces marchandises circuleront de l'usine de peignage à la filature sous les liens de l'acquit à caution : il sera donné décharge de celui-ci après inscription sur le livre de gros des quantités reçues.

Il est inutile de poursuivre plus loin la description de ce

mécanisme. A chaque stade les opérations sont les mêmes : exercice du magasin de l'assujetti, imposition des manquants, obligation de présenter les marchandises au moment de leur vente et circulation sous les liens de l'acquit à caution. Enfin des inventaires feront apparaître la situation du négociant et permettront aux agents du fisc, en récapitulant toutes opérations de l'année, de se rendre compte si certaines marchandises n'ont pas été emmagasinées sans avoir fait l'objet d'une prise en charge ou si en revanche d'autres n'ont pas disparu sans avoir été inscrites régulièrement. Ce système consacre intégralement l'extension à la taxe unique des procédés de contrôle et de recouvrement employés en matière de contributions indirectes. Remarquons avant d'en faire la critique que nous avons à dessein simplifié le mécanisme des entrées et des sorties, en supposant que la laine brute parvenue à l'usine était immédiatement transformée et que l'arrivage suivant n'était effectué qu'après transformation intégrale du précédent ; nous avons de même supposé que les expéditions étaient faites simultanément après transformation intégrale de la laine brute. Il n'en est pas ainsi en réalité et, pratiquement dans les usines, les expéditions peuvent être faites au fur et à mesure de la fabrication et simultanément avec les entrées de marchandises brutes ; il y a là comme une sorte de roulement journalier entre les entrées et les sorties. Il en résulte que le mécanisme du recouvrement est un peu plus compliqué que celui que nous avons montré plus haut ; mais, tout ce que nous avons dit n'en reste pas moins exact et il suffira d'une réglementation de détail pour permettre au recouvrement de s'effectuer avec toutes les garanties possibles pour l'État.

Les procédés de contrôle et de recouvrement que nous venons d'exposer et qui théoriquement sont les seuls à assurer une rentrée intégrale de l'impôt sont-ils pratiquement réalisables ? Nous ne le croyons pas. Tant au point de vue du contribuable et du consommateur qu'au point de vue de l'État, ce système pourtant le seul qui garantisse les droits de l'État doit être rejeté. L'exercice et l'emploi des titres de mouvement sont pour les assujettis des ennuis et des tracasseries journaliers et occasionneraient des pertes de temps considérables : l'obligation de se rendre à la recette buraliste pour les déclarations d'enlèvement, les formalités de l'acquit à caution, les visites périodiques des agents du fisc suivies du recensement des

marchandises, ce sont là autant de procédés de contrôle vexatoires et inquisitoriaux et qui ne se conçoivent qu'appliqués, comme en matière de contributions indirectes, à un nombre infime de contribuables. Appliqués à l'ensemble de l'industrie française, ils constituent un système grossier et inspiré par un esprit de fiscalité réellement exagéré.

Remarquons encore qu'en assimilant entièrement, au point de vue du contrôle, les contributions indirectes à la taxe sur le produit fini on commet une erreur qui peut faire croire à une facilité relative de perception. En réalité le procédé de l'exercice est beaucoup plus difficilement applicable en matière de taxe sur le produit fini, et cela pour cette unique raison que les marchandises prises en charge au portatif ne sont pas postérieurement vendues sous la même forme : elles subissent une transformation qui peut modifier complètement leur aspect extérieur, alors que les spiritueux entreposés chez un négociant en gros restent et demeurent toujours semblables à eux-mêmes entre leur entrée et leur sortie. Il en résulte que l'agent du fisc chargé de contrôler l'application de la taxe à la fabrication sera contraint d'avoir recours à des renseignements qui concernent la technique industrielle, afin de savoir si la quantité de produits fabriqués quittant l'usine correspond bien à la quantité de matières premières qui y est entrée ; il est nécessaire par exemple que le receveur ambulant des contributions indirectes sache combien il faut de laine filée pour fabriquer un mètre de tissu de laine. A cette condition seule, il peut se rendre compte si une partie de la matière imposable n'a pas échappé à sa surveillance.

Mais il y a plus encore. Une usine peut en transformant des marchandises identiques fabriquer des produits de qualités différentes et dans la composition desquelles rentrent des quantités variables de ces marchandises. Comment dans ce cas l'agent vérificateur peut-il arriver à savoir s'il y a vraiment correspondance entre les quantités entrées et les quantités sorties ? Il lui faut pour cela connaître d'abord la quantité de chacun de ces produits qui a été vendue, puis savoir pour une unité de chacun d'eux la quantité de matières premières qui entre dans sa composition ; en connaissant tous ces chiffres il est alors possible de calculer la quantité qui doit rester en magasin après fabrication de l'ensemble des produits au cours d'une période déterminée.

Outre que de pareils calculs exigeraient un travail considérable,

comment ne pas voir que l'exercice des fabriques développerait à l'excès toutes les frictions déjà si nombreuses entre le fisc et les redevables ? Et pourtant on ne pourra pas nous taxer d'exagération : tous les cas que nous imaginons peuvent et même doivent se rencontrer dans la pratique, et sont de nature à soulever autant de difficultés qu'on ne parviendra jamais à résoudre. Remarquons encore combien ce système nécessiterait de réglementations et de fixations de tolérance de fabrication : il faudrait, pour prévenir les conflits toujours possibles entre les intéressés et le fisc, établir des barèmes indiquant pour tous les produits français la quantité de matières premières ou de produits déjà ouvrés que nécessite leur fabrication, ainsi que la proportion de ceux-ci qui disparaît au cours de l'opération industrielle, c'est-à-dire le déchet de fabrication.

Les procédés de contrôle nécessaires pour assurer le recouvrement de la taxe sur le produit fini nous paraissent destinés à devenir une source de difficultés et une mine de litiges entre l'administration et les assujettis, et nous croyons que jamais les industriels français n'accepteraient la généralisation de l'exercice et des titres de mouvement qui sont tous deux dans l'industrie d'une application extrêmement difficile sinon impossible.

Si nous nous plaçons maintenant au point de vue de l'Etat, d'autres raisons vont nous amener à conclure dans le même sens.

Pour qu'un système de recouvrement soit acceptable il faut non seulement qu'il assure la rentrée intégrale de l'impôt en bouchant toutes les fissures, sources d'évasion fiscale, mais encore et surtout qu'il n'entraîne pas des frais de personnel trop considérables, ce qui aboutirait pratiquement à réduire le rendement de l'impôt. Or c'est précisément ce qui risque de se produire si le système que nous avons exposé doit être appliqué : l'exercice et le contrôle à la circulation sont des procédés de contrôle absolument parfaits en ce sens qu'ils rendent toute fraude à peu près impossible, mais qui, d'autre part, sont extrêmement coûteux et nécessitent un personnel nombreux, condition même de leur efficacité. Si les agents vérificateurs sont en nombre insuffisant pour vérifier périodiquement tous les assujettis, ceux-ci ne manquent pas d'en profiter à leur avantage ; si sous le régime de la taxe à la fabrication les visites devaient être aussi peu fréquentes que le sont actuellement, sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires et de l'impôt cédulaire sur les

bénéfices industriels et commerciaux, les vérifications sur place des pièces comptables de l'assujetti, mieux vaudrait pour recouvrer la taxe nouvelle s'en tenir à un contrôle purement comptable (1).

L'exercice de toutes les entreprises françaises exigerait pour être efficace une augmentation de personnel que l'on ne peut chiffrer mais qui très certainement doit être énorme. Envisager un pareil accroissement de dépenses à un moment où on supprime, pour raison d'économie une partie des tribunaux de première instance et des sous-préfectures peut paraître pour le moins contradictoire.

Enfin du point de vue général de la production française, l'extension à toutes les entreprises de l'exercice et des titres de mouvement ne peut constituer qu'une entrave au libre développement des relations économiques et il n'est pas possible à un grand pays industriel de continuer à prospérer au milieu de tracasseries perpétuelles.

En résumé le recouvrement de la taxe sur le produit fini ne peut se faire que suivant deux procédés entre lesquels il est indispensable de faire un choix : le premier consiste à maintenir le contrôle comptable dans des termes à peu près semblables à ceux du contrôle de la taxe sur le chiffre d'affaires, procédé qui tout en étant d'une application pratique relativement facile se révèle par contre tout à fait insuffisant pour assurer le paiement intégral de l'impôt; le second au contraire, qui a pour but d'étendre à la taxe sur le produit fini les procédés de recouvrement employés en matière de contributions indirectes, rend toute fraude impossible et permet par conséquent d'éviter toute évasion ; mais il est à la fois coûteux pour l'Etat et éminemment vexatoire pour l'assujetti.

Cette alternative constitue un dilemme dont on ne paraît pas pouvoir sortir. Les commissions instituées par la loi du 4 avril 1926 auront pourtant à se prononcer. Comment résoudront-elles la difficulté ? Rien ne permet pour le moment de le prévoir.

Il ressort de tous les développements qui précèdent que la taxe à la production, qu'elle soit perçue sur la valeur de la matière première ou sur celle du produit fini, est dans la plupart des cas d'une perception à peu près impossible et que, dans tous ceux où l'on ne rencontre aucun obstacle insurmontable, son recouvrement est

1. Nous connaissons personnellement certains assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires et à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux qui depuis 1920 n'ont reçu qu'une fois la visite des agents vérificateurs.

malgré tout de nature à soulever des difficultés que l'on ne réduit pas sans peine. Il est une seule situation pour laquelle le recouvrement de la taxe paraît aisé : c'est celle qui concerne les produits déjà soumis au paiement d'un droit de consommation, alcool, sucre, bougie, etc.

La perception de la taxe est assez facile pour ces produits ; les assujettis étant déjà astreints à toutes les formalités, qui par ailleurs sont indispensables pour assurer le recouvrement de la taxe à la production, son application n'introduirait aucune innovation et se bornerait à étendre à d'autres fins le système existant. Mais ces produits déjà passibles d'une taxe de consommation sont, comparés à l'ensemble de la production française, d'une importance pratique à peu près insignifiante ; pour tous les autres — la presque totalité — la question demeure entière.

Parmi tous les arguments que l'on peut fournir à l'encontre de la taxe à la production il n'en est pas, croyons-nous, de plus convainquant et de plus décisif que ce dernier, tiré des difficultés que présente son recouvrement. Nous avons dit au début de ce chapitre que la question du recouvrement pouvait légitimement être considérée comme le seul élément à envisager pour juger d'une modalité fiscale quelconque. En se plaçant à ce point de vue, peut-être trop absolu il est vrai, la taxe unique apparaît comme le plus détestable de tous les impôts que peut imaginer un Parlement en mal de réforme. Puisqu'elle ne peut être perçue qu'en imposant à l'assujetti des obligations intolérables, la taxe unique même si elle ne présentait par ailleurs aucun des inconvénients que nous avons signalés au cours des chapitres précédents, n'en serait pas moins condamnables. Or, comme cette hypothèse est purement gratuite et qu'en réalité la taxe à la production n'est qu'un tissu de complications et de difficultés, nous en concluons qu'une réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires faite en ce sens, non seulement n'est pas souhaitable, mais encore qu'elle est dangereuse tant pour l'assujetti que pour l'Etat.

CHAPITRE IV

APPLICATION DE LA TAXE UNIQUE A QUELQUES GRANDES BRANCHES DE LA PRODUCTION FRANÇAISE

Nous n'avons jusqu'ici envisagé la taxe unique qu'à un point de vue théorique, et si parfois nous avons raisonné sur des cas pratiques choisis dans l'industrie, cela n'a eu d'autres buts que de rendre plus claires nos explications. Nous allons maintenant envisager la réforme à un point de vue essentiellement pratique et essayer de construire le régime applicable aux diverses productions. Il ne nous est naturellement pas possible de passer successivement en revue tous les produits français : cela dépasserait le cadre de notre étude et au surplus se trouverait être d'un intérêt assez réduit. Nous limiterons donc nos recherches à trois branches de la production française, choisies parmi les plus importantes : l'alimentation, les textiles et la métallurgie. Ces développements nous permettront de saisir avec beaucoup plus de netteté toutes les difficultés qui se posent lorsqu'il s'agit d'organiser pratiquement le régime de la taxation unique, et terminerons utilement croyons-nous cette étude financière et théorique de la question.

§ 1. — Régime de l'alimentation.

Le régime de l'alimentation est jusqu'à ce jour le seul qui ait fait l'objet de travaux officiels de la part des commissions spéciales de la loi du 4 avril 1926.

La sous-commission de l'alimentation dans sa séance du 10 février 1927 a abouti à la rédaction d'un rapport qui résume la doctrine des syndicats de l'épicerie et se borne à énoncer une série de directives et de principes généraux qui devront présider à la réglementation pratique de la nouvelle taxe (1). Les conclusions aux-

1. Voir deux très intéressantes chroniques dans le *Journal des contributions indirectes*, numéros du 1^{er} et du 8 mars 1927.

quelles est parvenue la sous-commission] sont d'ailleurs la reproduction à peu près intégrale du rapport présenté au nom de la Fédération française des syndicats de l'épicerie, par son président M. Hémier. Nous ferons donc état de ces deux documents pour exposer le régime spécial de taxation unique applicable aux produits alimentaires.

A. — ASSIETTE DE LA TAXE.

La commission ne s'est pas prononcée catégoriquement en faveur de l'une ou de l'autre des deux modalités d'assiette : elle a préféré s'en tenir à un système éclectique et appliquer à chaque catégorie de produits l'assiette la plus appropriée. Ainsi la taxe à la matière première et la taxe sur le produit fini ont-elles chacune dans le projet de la commission un champ d'application bien défini.

Le rapport distingue parmi l'ensemble des produits alimentaires quatre catégories principales.

1° *Produits importés.*

Pour les produits de cette première catégorie M. Hémier dans son rapport avait proposé que la taxe fut perçue au moment des opérations de dédouanement. Mais la commission n'a pas adopté ce point de vue et a décidé que l'impôt devait être perçu sur le prix de vente par l'importateur au premier acquéreur et payable par l'importateur. Ainsi on a reculé devant les difficultés que nous avons exposées plus haut, difficultés qui ont trait à la fixation exacte de la valeur en douane et on a préféré reporter le paiement de la taxe à un stade ultérieur. Il n'est pas certain que ce soit là une sérieuse amélioration et nous croyons que, malgré ses inconvénients, la taxation en douane est de beaucoup préférable. Nous renvoyons d'ailleurs à ce qui a été dit précédemment à ce sujet. Remarquons cependant que la commission ne s'est pas souciée de régler la situation des produits importés par les consommateurs eux-mêmes : à défaut de dispositions contraires ces produits échapperont à l'impôt faute de transaction qui puisse motiver le paiement de la taxe (1).

1. *Journal des contributions indirectes*, du 8 mars 1927.

2° Produits susceptibles d'être livrés à la consommation sans transformation ultérieure.

Cette seconde catégorie comprend les denrées périssables et les produits du sol. C'est pour ceux-ci que l'application de la taxe unique présentait le plus de difficulté, car logiquement l'assujetti eût dû être l'agriculteur. Or, on a reculé devant cette solution pour les mêmes raisons que celles qui ont entraîné le non assujettissement des agriculteurs à la taxe sur le chiffre d'affaires, et il a fallu imaginer un système de taxation souvent assez compliqué, permettant, sans percevoir la taxe à la source, de ne rien laisser échapper à l'impôt. Mais ce système est défectueux et outre qu'il se trouve favoriser la fraude, il aboutit parfois à un résultat que les détaillants paraissent pourtant désireux d'éviter, à savoir l'assujettissement du détaillant lui-même à la taxe unique.

La commission a proposé que pour toutes les denrées qui ne sont pas susceptibles de transformation et qui parviennent au consommateur dans l'état même où elles sont produites, la taxe fut perçue, non chez le producteur, mais chez le premier acquéreur et assise sur le prix d'achat.

Cette disposition est de nature à susciter les plus graves difficultés ; la commission de l'alimentation en décidant de faire payer la taxe par le premier acquéreur a envisagé une seule catégorie de commerçants auxquels ce système pouvait être parfaitement appliqué : nous voulons parler des ramasseurs. Ce sont des commerçants qui achètent les produits du sol ou les denrées périssables, soit dans les fermes, soit sur les grands marchés où les agriculteurs viennent vendre leurs produits, et qui les expédient ensuite dans des centres de grosse consommation, où ils sont vendus à des détaillants. C'est ainsi que le beurre produit en Normandie, est acheté en grosses quantités à la fois, par des ramasseurs, puis vendu à Paris, soit aux Halles, soit à des détaillants.

Pour ce genre d'opérations le système imaginé par la commission paraît assez satisfaisant : l'impôt est acquitté par le ramasseur dont on contrôlera la déclaration grâce aux mercuriales, en ce qui concerne les prix, et aux expéditions en gare, en ce qui concerne les quantités. Mais, où la Commission a commis une véritable erreur, c'est en prétendant que ce système assure la rentrée de l'impôt

pour toutes les transactions dont les produits du sol et les denrées périssables font l'objet. L'assujettissement du premier acquéreur ne permet au contraire le recouvrement de l'impôt que dans le cas tout à fait particulier choisi par la commission : celui où les produits sont achetés par un ramasseur. Or c'est une erreur de prétendre que les produits agricoles font toujours l'objet d'un achat par le ramasseur. Cette situation est au contraire assez peu fréquente et les denrées parviennent également au consommateur par des voies fort différentes qui rendront quasi impossibles la perception de l'impôt.

Les produits apportés sur un marché par les cultivateurs peuvent être achetés par de simples particuliers pour leur propre consommation. Comment dans ce cas percevoir la taxe ? Va-t-on astreindre la ménagère qui vient faire ses provisions de beurre et de fromage à faire une déclaration au receveur des contributions indirectes et à acquitter la taxe sur le montant de ses achats ? De même encore — et c'est là que le système de la commission aboutit à une véritable faillite — qui devra l'impôt lorsque le premier acquéreur est le détaillant ? La solution de la commission conduit sans contestation possible à l'assujettissement de ce dernier. L'achat par le détaillant chez l'agriculteur est fréquent et, en dépit des allégations de M. Hémier qui prétend que cette situation ne se rencontre qu'exceptionnellement, les difficultés de ce genre sont destinées à se poser à tout instant. Si dans les grandes villes l'agriculteur ne vend jamais ses produits aux détaillants, soit que son exploitation se trouve trop éloignée des Halles, soit que les quantités qu'il y apportent soient insuffisantes, c'est la situation absolument inverse que l'on enregistre dans les petites villes : là l'agriculteur apporte journellement ses marchandises sur le marché et les vend directement au détaillant sans avoir recours à un intermédiaire, ramasseur, mandataire ou commissionnaire.

Le détaillant se trouvant être le premier acquéreur, sera assujéti à la taxe et le régime nouveau ne lui évitera pas les formalités gênantes et vexatoires dont la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires avait précisément pour but de le délivrer. Ce résultat est d'autant plus grave que le cas où l'agriculteur vend lui-même ses produits est extrêmement fréquent dans toutes les villes de province où le ramasseur et le mandataire sont parfaitement inconnus. Les membres de la commission de l'alimentation ont-ils songé à

cette conséquence de leur système ? si oui, celui-ci est l'aveu de leur impuissance à organiser une taxe dont ils sont partisans, et constitue une véritable mistification, puisque le détaillant demeure comme par le passé assujéti à la taxe, en dépit des promesses qui lui furent faites ; si non, on peut trouver étrange qu'un organisme presque professionnel comme la sous-commission de l'alimentation fasse preuve d'une ignorance aussi complète des questions qui intéressent la profession qu'il représente et considère comme courantes des situations pourtant exceptionnelles.

En résumé, l'assujettissement à la taxe du premier acquéreur aboutit aux conséquences suivantes : la taxe à la production n'est perçue dans des conditions normales que lorsque le premier acquéreur se trouve être un ramasseur ; les mercuriales et le montant de ses expéditions en gare permettant de contrôler efficacement ses déclarations (1) ; lorsque au contraire les produits sont achetés directement à l'agriculteur par un détaillant le système de la Commission, encore qu'il ne réponde pas au but de la réforme, rend particulièrement malaisé le recouvrement de l'impôt par suite des difficultés qu'éprouvera le fisc à contrôler les déclarations.

Enfin pour tous les autres produits qui tout en étant des denrées périssables ne sont pas des produits du sol, les poissons et le gibier, la commission propose de les taxer d'une façon identique c'est-à-dire en percevant l'impôt chez le ramasseur et sur le prix d'achat. Les mêmes difficultés subsistent dans le cas où ces denrées sont vendues directement aux détaillants : ceux-ci demeurent assujettis à la taxe tout comme sous le régime actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires.

1. Encore y a-t-il lieu de faire toute réserve sur l'efficacité de ces procédés de contrôle. Les mercuriales indiquent bien le prix d'achat des produits au jour donné, mais le ramasseur, dans sa déclaration mensuelle, indiquera comme date de ses opérations, de préférences celle qui correspond au jour où a été pratiqué le prix le plus bas. Comment contester cette date ? Quant aux expéditions en gare elles ne peuvent constituer une vérification efficace que dans la mesure où les marchandises ont emprunté la voie ferrée. Si le ramasseur fait transporter ses marchandises par camion automobile l'opération de transport ne laissant aucune trace le fisc sera incapable de contrôler sa déclaration ; il sera d'autant plus contraint d'y renoncer que sur les marchés agricoles les opérations sont conclues sans aucun écrit et liquidées par le paiement du prix sans motiver la rédaction d'une facture ou d'une quittance.

3. *Produits ou denrées qui, bien que pouvant être consommés dans l'état où ils sont produits, serviront à la fabrication d'autres denrées par suite de transformations ou de manipulations.*

Pour tous les produits compris dans cette catégorie le sucre, l'huile, le cacao par exemple, la taxe sera due sur le prix de vente par le dernier transformateur et payable par celui-ci. C'est l'application intégrale du système que nous avons exposé plus haut et qui consiste à accorder la franchise au produit tant que son évolution industrielle se poursuit, et à le taxer au moment où commence sa circulation commerciale. Nous ferons plus loin la critique de ce système lorsque nous étudierons les procédés de recouvrement proposés par la commission.

4° Vins et alcools de consommation.

C'est nous l'avons déjà dit le cas où la taxation unique offre le plus de facilité : l'impôt sera perçu en même temps que le droit de consommation et l'assujetti à la taxe sera le débiteur du droit de consommation.

B. — A QUEL MOMENT LA TAXE EST-ELLE DUE ? QUEL EST LE FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPÔT ?

La Commission de l'alimentation a voulu faire de l'assujetti à la taxe un véritable collecteur d'impôt. Aussi a-t-elle proposé un système assez original, dans lequel le redevable est considéré simplement comme la personne la mieux placée pour percevoir la taxe unique, et en verser ensuite le montant au Trésor. De ce premier principe en découle un second : l'assujetti percevant l'impôt uniquement pour le compte du Trésor ne doit encourir de ce fait aucun risque ni subir aucune impense supplémentaire. Il est indispensable qu'il n'ait jamais à verser de sa poche tout ou partie de l'impôt.

Pour réaliser pratiquement ce système, la Commission de l'alimentation a proposé, d'abord que la taxe à la production ne puisse être réclamée à l'assujetti avant que lui-même ne l'ait récupérée sur son

acheteur. Ainsi la conclusion de l'affaire continuerait comme sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires à être le fait générateur de l'impôt, mais le montant n'en serait exigible que postérieurement au paiement du prix par l'acheteur. Ce régime est assez différent de celui qui fonctionne actuellement en matière de taxe sur le chiffre d'affaires : dans la plupart des cas les redevables inscrivent sur le relevé mensuel toutes les affaires conclues le mois précédent, qui ont motivé une inscription au débit du compte des acheteurs, mais dont le paiement n'a peut-être pas encore eu lieu, quitte en fin d'exercice à demander le remboursement des sommes indûment payées sur les affaires passées à profits et pertes. Les assujettis font en quelque sorte l'avance de l'impôt de 2 % au Trésor et se récupèrent de leurs déboursés postérieurement, c'est-à-dire au moment où l'acquéreur paie lui-même sa dette. Avec le système que propose la commission il ne doit plus en être ainsi : le Trésor ne pourra réclamer la taxe à l'assujetti que lorsque celui-ci aura été couvert par son acheteur.

Pour accentuer encore le rôle de collecteur d'impôts que doit jouer désormais l'assujetti, la commission a décidé que la taxe serait facturée à part et en sus du prix porté sur la facture. Elle a donné deux motifs à cette innovation : l'assujetti étant un simple collecteur ne doit pas supporter la taxe et, s'il est nécessaire qu'il puisse toujours récupérer sur sa clientèle les sommes dont il est redevable vis-à-vis du Trésor, cette garantie ne peut lui être acquise qu'à la condition de lui accorder la faculté de facturer cette somme en sus du prix convenu avec l'acheteur.

Il y a là une expression très nette du désir des redevables de ne pas voir se renouveler l'aventure des années 1920 et 1921 au cours desquelles l'affaïssement des prix et la carence de la demande sont venus rendre impossible toute récupération de la taxe qui est définitivement restée à leur charge.

La seconde raison qui dans l'esprit des membres de la Commission justifie cette disposition a trait à la suppression de la fraude. Lorsque la concurrence contraint les assujettis à baisser leur prix on peut craindre si la taxe est incorporée au prix de vente, qu'ils ne paient pas intégralement cette dernière et que l'Etat ne supporte ainsi les inconvénients d'un régime de libre concurrence : il est bien évident en effet que le redevable, obligé de baisser ses prix, essaiera, avant d'entamer sa marge de bénéfice brut, d'entamer la

fraction de son prix de vente qu'il est tenu de verser à l'Etat. Il y parviendra en dissimulant une partie de son chiffre d'affaires mensuel. En facturant la taxe en sus du prix de vente l'assujetti n'a plus la possibilité de frauder et s'il est contraint de consentir un rabais à ses acheteurs lui seul en supportera les conséquences.

La commission considère cette obligation comme tellement essentielle qu'elle propose d'ériger en délit, passible d'une sanction pénale, le fait d'avoir dans une transaction, incorporé au prix de vente le montant de la taxe.

C. — RECOUVREMENT ET CONTROLE.

La commission est sur ce sujet d'une parfaite discrétion et à aucun moment il n'en est question dans son rapport. Il est vrai qu'elle n'a eu d'autre but, dans ce dernier, que de fournir les directives générales, qui doivent inspirer la réforme, et qu'elle a intentionnellement laissé de côté tout ce qui concerne l'application pratique de la taxe à la production. Malgré cela il est permis de trouver étrange qu'une question aussi capitale n'ait même pas été envisagée et que la commission ne se soit pas au moins prononcée, sans toutefois entrer dans les détails de la réglementation, en faveur d'un système de recouvrement et de contrôle (1).

Il y a là l'expression très nette de cette conception que nous avons critiquée plus haut et qui consiste à exposer et à apprécier un système fiscal sans jamais se soucier des possibilités de réalisation pratique : la commission n'a pas un seul instant songé à se demander si le système proposé par elle était susceptible de s'appliquer sans dommage pour l'Etat, et si les procédés de contrôle actuellement en vigueur pouvaient suffir à assurer le paiement intégral de l'impôt. Il y a là comme une sorte de répugnance à contrôler les développements théoriques par des incursions dans le domaine de la réalité des faits.

Malgré ce silence voulu sur une question pourtant difficile, il ne nous est pas impossible de prévoir le système de recouvrement que

1. Ajoutons pour être juste qu'après avoir adopté plusieurs résolutions la commission a, dans sa séance du 10 février 1927, décidé que « les syndicats consultés sont priés de suggérer toutes mesures susceptibles de permettre la vérification des déclarations et d'éviter les évasions avec le minimum de formalités gênantes pour l'assujetti ». Nous verrons à l'œuvre les syndicats en question !

proposeront les détaillants. Du rapport présenté par M. Hémier et de conversations que nous avons eu avec le secrétaire général de la Fédération de l'épicerie il semble résulter que l'on proposera de s'en tenir à des procédés de recouvrement et de contrôle purement comptables et que, en aucun cas, on n'étendra au régime de l'alimentation le contrôle des lieux de stationnements et le contrôle à la circulation. C'est donc une idée bien arrêtée de ne soumettre les assujettis à aucune formalité vexatoire et inquisitoriale, autre que celles auxquels ils sont déjà soumis du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires.

En ce qui concerne les produits qui sont consommés après transformations la commission propose d'appliquer le système suivant : chaque assujetti (ou collecteur d'impôts) tiendra deux registres, le registre A ou registre des ventes faites à des assujettis, et le registre B ou registre des ventes faites à des non assujettis. Les ventes faites à des non assujettis, concernent les produits qui ne sont plus susceptibles de transformations ultérieures et qui sont destinés aux commerçants ou aux consommateurs ; l'assujetti est astreint au paiement de la taxe sur toutes ses opérations. Les ventes faites à des assujettis interviennent au contraire à l'occasion de produits qui sont vendus à des industriels en vue d'une transformation : elles ne motivent pas la perception de la taxe. Le paiement de l'impôt est reporté à un stade ultérieur au moment où le produit est mis en consommation. Périodiquement les opérations portées au registre B seront totalisées et le fisc percevra la taxe sur cette somme globale.

Un exemple très caractéristique peut être fourni par le régime que l'on propose d'appliquer au sucre, celui-ci peut être vendu par l'importateur ou par le fabricant, soit à des commerçants en gros, soit à des broyeurs et casseurs ; dans le premier cas l'opération est inscrite au registre B, dans le second au registre A. Lorsqu'à son tour le sucre broyé est vendu l'opération est inscrite au registre A si le sucre est destiné à des chocolatiers ou à des biscuitiers et au registre B s'il est vendu à un commerçant en gros. Ainsi à chaque transaction c'est la qualité de l'acheteur qui décide de l'inscription de la vente sur l'un des deux registres.

Que penser de ces procédés de recouvrement ? nous avons étudié et critiqué ce système à un point de vue général dans notre chapitre précédent et nous avons dit ses faiblesses. S'il permet

dans une certaine mesure aux agents de l'Administration de suivre les marchandises vendues, il est insuffisant en revanche pour leur permettre de s'assurer que l'usage qui en a été fait est bien conforme à leur destination, telle qu'elle ressort de la lecture des registres du redevable. De plus il ne donne pas l'assurance au fisc que les marchandises qui circulent en franchise ont bien pénétré dans les magasins de l'acheteur et n'ont pas été au contraire livrées directement à un commerçant en gros. Rien n'empêche en effet l'industriel d'inscrire sur le registre A. une vente faite à un commerçant en s'assurant la complicité d'un autre industriel qui jouera le rôle d'un destinataire fictif ; les marchandises circulant librement en franchise, sans titre de mouvement d'aucune sorte, seront en réalité dirigées vers les magasins d'un commerçant en gros et si postérieurement un contrôleur venait demander au destinataire fictif s'il a vraiment pris livraison des marchandises, rien n'empêcherait celui-ci de répondre par l'affirmative, puisque ses magasins ne sont pas soumis à l'exercice. Les deux compères se partageraient les bénéfices de l'opération et l'Etat serait lésé sans qu'il soit matériellement possible aux agents vérificateurs de saisir la fraude.

Rien n'empêche non plus l'industriel qui a reçu les marchandises en franchise de ne les transformer que partiellement et de vendre l'excédent à un commerçant ou à un consommateur, la taxe n'étant acquittée que sur la fraction des marchandises vendues après transformations. Là encore la fraude échappe totalement aux agents du fisc.

Pour bien saisir toute la gravité de cet inconvénient il faut se représenter ce que sont parfois les industriels fabricants des produits alimentaires. S'il s'agissait dans tous les cas de vastes entreprises, ne procédant qu'à des opérations industrielles et ne vendant jamais aux consommateurs, pareille fraude ne serait pas à craindre car l'assujetti ne saurait, sans risques graves, avoir une clientèle à qui il vend des marchandises en fraude des droits de l'Etat : ainsi une grande biscuiterie industrielle ne se hasarderait certainement pas à vendre à des commerçants en gros une partie du sucre qu'elle a acquis en franchise de la taxe.

Mais la situation est tout autre lorsqu'on envisage le minuscule industriel — à peine peut-on lui donner cette qualification — qui parallèlement à un commerce de détail fabrique certains produits destinés uniquement à sa clientèle courante. Il est extrêmement

fréquent de rencontrer, en Province surtout, des épiciers qui mettent en vente, à côté de produits achetés, certains autres produits qu'ils fabriquent eux-mêmes — des confitures par exemple — dont une partie est réservée à leur propre consommation, alors que l'autre est vendue journellement aux acheteurs. Or cet industriel d'occasion demandera très certainement à recevoir son sucre en franchise et à ne payer la taxe que postérieurement sur la vente des confitures ; comme, en même temps, il vend du sucre à sa clientèle, il lui sera possible de vendre tout ou partie du sucre, que sa qualité de transformateur lui permet de recevoir en franchise, au lieu et place de celui qui ne lui parvient que grevé de la taxe. Alors de deux choses l'une : ou bien on lui accordera le bénéfice de la franchise pour le sucre qu'il met en œuvre et on lui permettra ainsi implicitement d'échapper à l'impôt ou bien on lui interdira purement et simplement de fabriquer des confitures pour la vente. Solutions également déplorables. Nous serions curieux de savoir comment la Fédération des syndicats d'épicerie prétend résoudre ces difficultés et par quels moyens elle songe à empêcher la fraude sans attenter à la liberté d'autrui. Nous croyons personnellement qu'il est inutile d'essayer de chercher une solution à toutes ces difficultés, et cela pour la simple raison qu'il n'y en a pas : le système de taxation unique proposé par les détaillants est un système qui, pratiquement, ne tient pas debout, non pas tellement par suite de la façon dont il est conçu, mais essentiellement à cause de la nature même de la taxe à la production. Cette dernière est l'expression de plusieurs tendances diverses et discordantes et son caractère hétéroclite la rend d'une application pratique irréalisable.

En réalité la taxe à la fabrication pour les produits alimentaires ne pourrait être recouvrée qu'en soumettant les redevables à l'exercice et en rendant obligatoire, pour le transport des marchandises exonérées, l'emploi des titres de mouvement ; seuls ces deux procédés de contrôle permettraient aux agents du fisc de ne rien laisser échapper de la matière imposable. Cette nécessité de recourir à l'exercice et au titre de mouvement pour percevoir la nouvelle taxe n'échappe à personne, pas plus aux membres de la commission qu'à d'autres ; seulement pour ne pas effrayer les futurs redevables on essaie de les leurrer en leur faisant croire que la taxe à la fabrication ne leur imposera aucune obligation nouvelle et qu'elle

sera perçue sans plus de gêne que la taxe sur le chiffre d'affaires. Or si l'on veut que la taxe ne dégénère pas en un simple abandon d'impôt, on sera tôt ou tard obligé d'avouer la vérité, et de soumettre l'assujetti à un régime absolument analogue à celui qui est actuellement en vigueur pour les négociants en spiritueux. Mais si l'on se résout à cette nécessité une autre question surgit alors : étant donné le nombre considérable des redevables qui demanderont à recevoir des marchandises en franchise en vue d'une transformation ultérieure où trouvera-t-on le personnel pour assurer ce contrôle et pour surveiller l'application de la taxe ? « Combien d'agents faudra-t-il pour recenser dans l'usine les stocks de biscuits, de chocolat, d'huile et de sardines, pour tenir le portatif et pour liquider les droits. Au lieu de cette économie de personnel qu'on annonce à la légère, la réforme exigera un nombre considérable de fonctionnaires en plus de ceux qui assurent actuellement le service de l'impôt » (1).

L'institution de la taxe à la production pose on le voit un problème sans solution : ce n'est pas en affectant un optimisme outancier et en se contentant de dire que « l'opération de contrôle sera en définitive des plus simples et des plus faciles que l'on en découvrira la solution ».

D. — RÉGIME DES PRODUITS EXPORTÉS.

Enfin la commission a proposé que tous les produits destinés à l'exportation fussent exempts d'impôt. C'est là, certes une solution logique et nécessaire : la taxe unique étant un simple droit de consommation ne doit frapper que les produits vendus et consommés à l'intérieur du territoire ; ceux qui au contraire sont destinés aux marchés étrangers doivent bénéficier d'une exonération totale.

Cependant cette exemption est dangereuse pour l'Etat et les agents du fisc devront veiller à ce que seules en bénéficient les marchandises vraiment destinées à l'exportation ; il sera nécessaire en d'autres termes de s'assurer qu'une marchandise officiellement destinée à un acheteur étranger n'a pas été en réalité dirigée vers un commerce de gros qui postérieurement alimentera la consommation.

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 353.

Il n'y a, à notre avis qu'un seul moyen : il faut que le vendeur pour être libéré du paiement de la taxe, fournisse une attestation de l'administration des douanes, attestation dans laquelle il est certifié que les marchandises déclarées exportables ont bien été présentées à la douane au moment de leur sortie du territoire. Pour cela il est indispensable que les marchandises circulent entre l'usine et la frontière sous les liens de l'acquit à caution, dont il ne sera donné décharge que sur le vu de l'attestation fournie par la douane. La commission de l'alimentation a une fois de plus omis d'envisager cet aspect pratique de la question et s'est bornée à énoncer le principe de l'exonération des produits exportés, sans songer à limiter cette exemption aux seuls produits exportés.

Nous venons d'envisager la situation relativement simple d'un produit qui est exporté par le fabricant, avant toute transaction qui ait pu motiver la perception de la taxe unique. Il peut se faire à l'inverse que des marchandises, après avoir été vendues par l'industriel qui les a fabriquées, à un commerçant en gros fassent postérieurement à cette transaction l'objet d'une exportation. Il s'agit alors non plus d'exonérer les produits mais bien de rembourser les sommes qui ont été indûment perçues au moment de la sortie de l'usine.

Comment procéder à ce remboursement ? Il y a là une difficulté technique très sérieuse, comme toutes les fois qu'il est nécessaire de restituer à un redevable une somme qui a été légalement perçue. Le moyen le plus simple paraît consister dans le cas présent à obliger l'assujetti à exhiber la facture que lui a délivrée son vendeur, l'industriel ; sur le vu de cette facture il lui serait remboursé le montant de la taxe payée par le fabricant et par lui-même lors de son achat, mais à une condition encore, à savoir que les marchandises faisant l'objet de ce remboursement soient présentées à leur passage à la frontière. Ainsi l'exportateur présenterait à l'administration chargée de percevoir l'impôt, et la facture concernant les marchandises exportées, et l'attestation de la douane certifiant la sortie du territoire.

Ce système paraît au premier abord ne soulever aucune objection. N'y insistons pas pour l'instant : nous retrouverons cette question plus tard en étudiant à un point de vue général les conséquences de la taxe unique sur le commerce international. Nous verrons que l'exonération dont devrait bénéficier les produits

exportés est une des difficultés techniques les plus graves que soulève la réforme.

Après avoir étudié le système de taxation unique proposé par la commission de l'alimentation nous sommes logiquement obligés de reconnaître qu'il ne peut être question de songer à son application. S'il est tellement insuffisant ce n'est, ni la façon dont il est conçu, ni — comme on pourrait être tenté de le croire — l'incompétence financière des membres de la commission, qu'il faut rendre responsable de cette insuffisance, mais uniquement le principe de la taxe à la production. La commission a essayé de réaliser comme elle l'a pu des considérations théoriques sans application pratique possible et s'il est un reproche à lui faire c'est de ne pas vouloir reconnaître la vérité de cette affirmation et de s'obstiner en vain à vouloir instituer un système fiscal qui ne peut être que préjudiciable à l'Etat et aux assujettis. Il est vrai que si les membres de la commission demeurent tellement attachés au principe de la taxe à la production c'est peut-être moins par conviction personnelle que par désir de satisfaire aux exigences des détaillants dont ils représentent les intérêts.

Le système proposé par eux y parvient-il au moins? les commerçants de l'alimentation cesseront-ils tous d'être redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires? Seront-ils délivrés de toutes formalités administratives. Ici encore on est contraint d'enregistrer la faillite du système. Le régime de taxation unique ne parvient même pas à remplir intégralement son véritable but. Voici pourquoi. Il est un cas que nous connaissons déjà où le détaillant bien loin d'être exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires, le jour où l'on aura institué la taxe à la production, se trouvera au contraire assujéti à cette dernière taxe : il en sera ainsi toutes les fois que les détaillants achèteront directement leurs produits aux agriculteurs ; étant juridiquement les premiers acquéreurs ils seront assujettis à la taxe unique comme ils l'étaient à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Mais il y a plus. S' imagine-t-on que l'application du nouveau régime de l'alimentation fera immédiatement sortir de la catégorie des redevables l'ensemble des commerçants de l'alimentation ? Ce ne pourrait être vrai que si les épiciers se bornaient strictement à vendre des produits alimentaires. Or, très souvent les épiciers vendent en même temps des articles divers et disparâtres, des

brosses, des toiles, de la droguerie et de la mercerie, pour lesquels ils continueront à être assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Le résultat de la réforme sera donc le suivant : l'épicier continuera comme par le passé à être astreint à toutes les obligations inhérentes à la perception de la taxe actuelle, avec cette différence toutefois que ces obligations se limiteront à une seule catégorie d'opérations. Il devra par exemple fournir le relevé mensuel de ses ventes d'articles de droguerie et en sera dispensé pour ses ventes de biscuits et de chocolat, différence qui n'aura d'autres conséquences que de faciliter la fraude et de rendre tout contrôle à peu près illusoire. Le redevable même de bonne foi sera de plus amené à commettre des erreurs continuelles et ne saura plus très bien ce qu'il doit déclarer et ce qui est exempt de la taxe (1). En face de ces irrégularités de quels moyens de contrôle disposera l'agent vérificateur ? d'aucun.

On peut dire sans exagération que, malgré le régime nouveau la majeure partie des détaillants demeureront assujettis à un impôt, taxe sur le chiffre d'affaires ou taxe à la production. Dans ces conditions à qui profitera la réforme ? Pourquoi bouleverser le régime existant si la taxe nouvelle ne doit avoir d'autre résultat que d'introduire dans notre fiscalité un nouvel élément d'obscurité et de complication. En tous cas on ménage aux intéressés une lourde déception.

§ 2. — Les textiles.

Il n'a été fait jusqu'ici sur l'application de la taxe unique aux industries textiles aucune étude officielle. Les seuls documents que nous possédions sur la question sont dus à l'initiative privée et en particulier aux syndicats patronaux.

Pour étudier comment se pose au regard de l'industrie textile le problème de la taxe à la production, nous aurons recours principalement aux rapports présentés par M. De la Baumel au nom du syndicat général de l'industrie cotonnière et par M. Damez au nom du comité central de la laine. Nous limiterons d'ailleurs nos développements à ces deux industries, d'abord parce que ce sont

1. Allix et Lecerclé, *op cit.*, p. 351.

les seules sur lesquelles ils nous ait été possible de réunir des renseignements précis, et surtout parce que les diverses branches de l'industrie textile présentent entre elles de nombreuses analogies et soulèvent au point de vue de la taxation unique des difficultés identiques qui rendraient absolument vaine l'étude détaillée du régime applicable à chacune d'elle.

Les industries textiles se caractérisent par le fait qu'elles transforment des matières premières donnant naissance à une série de produits dont chacun répond à un besoin déterminé et constitue une étape différente de l'évolution industrielle complète. Il en résulte que chaque produit est toujours susceptible de deux utilisations ; il peut, si le cycle des transformations qu'il subit est interrompu, faire l'objet d'une vente à un commerçant et de la passer directement dans la consommation ; à l'inverse il peut aussi poursuivre son évolution et être vendu seulement à l'étape suivante après qu'une certaine incorporation de valeur-travail l'aura rendu apte à la satisfaction d'un autre besoin des consommateurs. Nous avons déjà donné de nombreux exemples de cette double utilisation à chaque étape de la circulation industrielle : la laine peut être consommée sous trois formes, laine à carder, laine filée, et tissus de laine, en même temps que chacun de ces produits constitue en quelque sorte la matière première nécessaire à la fabrication du produit suivant. Seul le tissu de laine est un produit véritablement fini, c'est-à-dire qui n'est plus susceptible d'aucune transformation ultérieure. De même sont issus du coton brut, le coton filé (Chaîne 28), le tissu de coton (calicot écru) et le calicot blanchi ou imprimé. Le coton brut donne encore naissance à d'autres produits qui ne sont plus transformables mais qui correspondent à des degrés de transformation très variables : le fil à coudre et la ouate par exemple. Cette situation vient rendre particulièrement difficile l'institution d'une taxe unique.

A. — ASSIETTE DE LA TAXE UNIQUE.

Des deux modalités d'assiette que peut revêtir la taxe à la production quelle est celle qui peut être appliquée à la laine et au coton ?

L'institution d'une taxe à la matière première paraît se recommander ici de qualité toute particulière, la laine est en majeure

partie d'origine étrangère ; quant au coton sa culture est absolument inconnue en France et tout ce que transforme notre industrie est importé. Voilà donc deux produits pour lesquels la taxation à l'origine devrait présenter, au point de vue du recouvrement, des facilités particulières.

Pourtant il n'est pas possible d'envisager la possibilité d'instituer une pareille imposition : la laine et le coton donnent naissance à des produits infiniment divers, de valeur très inégale, et qui grâce à ce système se verraient imposés uniquement à raison de la quantité de matière première brute qu'ils contiennent ; ce serait ici l'application intégrale d'une taxe de luxe à rebours, puisque la valeur du produit fini dépend beaucoup plus de l'incorporation du travail, que de la quantité de matière première qui entre dans sa composition. En d'autres termes la taxation à l'origine aboutirait à grever les produits en raison inverse de leur valeur. C'est là un inconvénient auquel il n'est pas possible de remédier. La taxe à la production ne frappant que la matière première brute, à laquelle il n'a encore été incorporé aucun travail, ne peut faire une discrimination entre les produits grossiers et les produits finis. La laine peignée, tout comme le tissu de laine le plus fin, supporteront une charge fiscale qui est fonction de la quantité de laine brute nécessaire à la fabrication d'une unité quelconque de ces deux produits, sans qu'il puisse être tenu compte du fait que l'unité de l'un a une valeur cinq ou six fois plus grande que l'unité de l'autre. Remarquons d'ailleurs que cette objection est d'ordre purement théorique et qu'elle n'influe en rien sur les possibilités d'application pratique : la taxe à la matière première, appliquée à la laine et au coton, est au contraire pratiquement la meilleure et celle qui offre à l'Etat les plus grandes garanties de rendement.

C'est l'inverse que l'on constate pour la taxe à la fabrication. Ecartons d'abord le procédé qui consiste à déterminer un stade fixe de taxation et à percevoir la taxe uniquement à ce stade ; il aboutit à l'exonération de tous les produits qui sont vendus au commerce sans être parvenus jusqu'au stade industriel auquel la taxe est établie. Ainsi taxer le tissu de laine ou le calicot blanchi c'est exonérer d'une part la laine peignée et la laine filée et d'autre part tous les autres produits dérivés du coton, le filé, le fil à coudre, la ouate, le calicot écri, etc. La taxe sur le produit fini est donc inapplicable pour cette raison

qu'un produit n'a pas besoin d'être industriellement fini pour être consommable : en réalité on peut dire qu'un produit est fini toutes les fois qu'il est susceptible de satisfaire à un besoin du consommateur. La notion du produit fini envisagée à un sens absolu est sans signification : il faut toujours pour apprécier cette qualité d'un objet s'en rapporter à un autre élément, le besoin du consommateur ; c'est ce dernier qui imprime au produit envisagé sa qualité de produit fini ou non.

Pour établir une taxe unique à la fabrication il est donc nécessaire de tenir compte de l'élément consommation et de percevoir la taxe toutes les fois que le produit, quoique non fini industriellement parlant, est vendu au commerce ; à l'inverse, si au lieu de passer dans la consommation il est vendu à un industriel qui lui fait subir un supplément de transformation il devra bénéficier de l'exonération et n'acquitter la taxe que lors de la transaction suivante. Ainsi la laine et le coton pourront être taxés à tous les stades industriels qu'ils traversent si à chacun d'eux les produits qui en sont issus sont vendus au commerce. La laine sera taxée comme laine à corder, comme laine à tricoter, et comme tissus de laine, le coton comme filé, calicot, ouate etc., Ce second procédé de taxation est théoriquement, nous l'avons dit dans notre premier chapitre, tout à fait satisfaisant. Mais pratiquement il est irréalisable car, il prête à la fraude et favorise l'évasion fiscale, inconvénients auxquels on ne peut obvier qu'en instituant l'exercice des usines de peignage, de filage, et de tissage, et en exigeant l'emploi des titres de mouvement pour la circulation des produits qui, destinés à une industrie, circulent en franchise de la taxe.

La taxe à la matière première et la taxe à la fabrication paraissent être toutes deux pour des motifs différents également inapplicables aux industries lainières et cotonnières : Ce sont des considérations théoriques de justice dans la répartition de l'impôt qui contraignent à faire rejeter la première ; la seconde au contraire, si elle n'encourt pas de semblables reproches, n'est possible qu'à l'aide de procédés de contrôle intolérables et extrêmement coûteux.

En face de cette alternative comment se prononcer ? Les intéressés représentés par le Comité central de la laine et par le Syndicat général de l'industrie cotonnière préféreraient de beaucoup s'en tenir au régime actuel, que de courir les risques d'une aventure, dont il ne peut rien résulter que de préjudiciable au moins à une classe de

Français : Industriels producteurs ou consommateurs. Cependant dans le cas où la réforme devrait absolument s'effectuer il apparaît que leurs préférences iraient à la taxe à la matière première, qu'ils ne considèrent d'ailleurs pas autrement qu'un pris aller. Elle présente au moins l'avantage d'assurer à l'Etat des recettes certaines, sans pour cela accabler l'industrie sous le poids écrasant de formalités de tous les instants. Résultat acquis en sacrifiant les consommateurs, et surtout ceux d'entre eux les plus modestes, nous dira-t-on ? Certes, mais comment une réforme inspirée par le souci de faire bénéficier une classe de contribuables d'un privilège exorbitant, peut-elle aboutir à autre chose qu'à en sacrifier une autre ? Quoi qu'on fasse, quelles que soient les modalités que l'on adopte, il faut se résigner à ce fait, que la taxe unique ne peut être instituée qu'en sacrifiant l'Etat, les industriels, ou les assujettis. Toute la question n'est pas de rechercher comment on peut éviter ce sacrifice, mais bien de savoir lequel des trois sera sacrifié.

B. — TARIF DE LA TAXE UNIQUE.

Qu'il s'agisse de taxe à la matière première ou de taxe sur le produit fini, il est également difficile de fixer le taux du tarif applicable à la laine et au coton, pour que la taxe perçue à un seul stade de l'évolution industrielle, soit susceptible de correspondre à la somme des perceptions effectuées sous le régime actuel, à l'occasion de chaque transaction. Pour que ce calcul fut plus possible il faudrait que le coton et la laine « fassent l'objet d'un nombre constant de transactions et aboutissent, à travers une série uniforme de transformations industrielles, à la fabrication d'une même nature de produits ». Or, ce ne peut être là que l'énoncé d'une condition aussi éloignée que possible de la réalité des faits. Il y a trois éléments perturbateurs qui empêchent sa réalisation : d'abord la laine et le coton donnent naissance à des produits forts différents par leur degré de transformations industrielles et par conséquent par leur valeur ; ensuite des produits de même nature ont pu parvenir à un même stade de fabrication en passant par des processus différents ; enfin des produits identiques qui ont fait l'objet d'un nombre égal de transactions ont pu à chacune d'elles avoir des valeurs très différentes. Ce sont là autant d'obstacles au calcul exact de la charge

fiscale que supportent les produits dérivés de la laine et du coton. Il faut donc renoncer, pour ces deux matières premières à obtenir par la taxation unique un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Malgré cela il nous paraît nécessaire de donner, à titre documentaire, une idée de ce que pourrait être, avec approximation seulement, l'importance de ce tarif nécessaire à la satisfaction de cette condition essentielle, l'équivalence des rendements.

Voici comment on peut procéder pour parvenir à un résultat que l'on sait très certainement inexact sans pouvoir dire toutefois dans quelles proportions.

Le secrétaire général du Syndicat de l'industrie cotonnière a tout d'abord, comme base de ses calculs, considéré un processus moyen par lequel passent les produits cotonniers, depuis l'importation du coton brut, jusqu'à la vente du tissu par le détaillant :

- 1° *Importation du coton brut par le filateur ;*
- 2° *Vente des filés par le filateur au tisseur ;*
- 3° *Vente du tissu écri par le filateur au grossiste ;*
- 4° *Façon donnée au tissu (finissage) pour le compte du grossiste ;*
- 5° *Vente du tissu fini par le grossiste au demi-grossiste ;*
- 6° *Vente du produit fini par le demi-grossiste au détaillant ;*
- 7° *Vente par le détaillant au public ;*

Il a ensuite fixé le prix moyen du produit à chacune de ces sept étapes de sa circulation et en appliquant à ces diverses valeurs le taux de 1,30 % il a ainsi obtenu, en totalisant l'ensemble des sommes perçues, la charge fiscale totale que supporte le tissu fini lorsqu'il parvient au consommateur. Enfin en mettant le chiffre de cette charge fiscale en regard de la valeur du produit au moment où sont intervenus les diverses transactions, il a obtenu le pourcentage qui devrait être prélevé sur la valeur de la marchandise, à chaque stade de sa circulation, pour que ce prélèvement fut équivalent à la somme qui représente la charge fiscale totale supportée sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Etapes parcourues par le coton	Pourcentage de l'impôt incorporé au produit par rapport à sa valeur	Pourcentage que représente la taxe unique
Coton brut.....	1,30 %	17,63 %
Chaines 28 filés.....	2,19 %	12,04 %
Calicot 3/4 tissus.....	2,81 %	8,46 %
Façon et grossites.....	3,81 %	7,12 %
Demi-gros.....	4,77 %	6,47 %
Détail	4,97 %	4,97 %

Dans la première colonne M. de la Baumel a inscrit les pourcentages incorporés sous le régime actuel au prix du produit à chacun des stades qu'il traverse. Dans la seconde au contraire, il a indiqué, pour chacune des étapes de la circulation, le pourcentage que l'Etat devrait percevoir pour que la taxation unique remplacât toutes les perceptions effectuées sous le régime actuel.

De la lecture de ce tableau il ressort que la taxe unique devrait comporter un tarif de 17,63 %, si elle était appliquée à l'importation du coton brut, et de 8,46 %, si elle était perçue au moment où le tissu quitte l'usine.

Remarquons que les chiffres inscrits dans ces deux colonnes suivent un ordre de décroissance absolument inverse ; Ceux de la première croissent à mesure que le coton se rapproche de la vente au détail, alors que ceux de la deuxième sont d'autant plus élevés que le coton est plus voisin du stade matière première. Cela s'explique par le fait que sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, un prélèvement uniforme est effectué à chaque stade et, comme la valeur du coton croît à mesure qu'il se rapproche du moment où il sera consommé, le pourcentage incorporé au prix du produit croît dans le même sens et atteint son maximum au moment de la vente au détail ; la taxe à la production ne frappant au contraire le produit qu'à une seule de ces transactions, il en résulte que le pourcentage de valeur qu'il faut percevoir doit être d'autant plus grand que la taxe est perçue plus près du stade matière première, auquel le coton a sa valeur la plus faible, et qu'il décroît à mesure que le stade de taxation est plus voisin de la vente au détail.

Que valent ces résultats ? Remarquons tout d'abord que les calculs ont été faits en prenant pour base la taxe sur le chiffre d'affaires à 1,30 %. Il faudrait, par conséquent, pour avoir une idée

exacte du taux de taxation à appliquer actuellement faire subir une correction à ces chiffres en les majorant d'environ 55 % : Le coton brut devrait donc supporter une charge fiscale de 26 à 27 %, et, le calicot écri de 13 à 14 %.

Le distingué secrétaire général du comité central de la laine a procédé aux mêmes calculs avec une taxe de 2 % et en employant la même méthode il est parvenu à des résultats à peu près analogues.

Etapas parcourues par la laine	Pourcentage de l'impôt incorporé au produit par rapport à sa valeur	Pourcentage que représente la taxe unique
Laine brut.....	2 %	26,4 %
Laine peignée.....	2,60 %	8,06 %
Laine filée.....	4,17 %	6,72 %
Tissu de laine.....	5,28 %	5,28 %

On peut constater ici l'énormité du pourcentage applicable à la laine brut : l'équivalence des sommes perçues ne pourrait être obtenue qu'en taxant la laine à l'origine avec un tarif de 26 %, c'est-à-dire en prélevant plus d'un quart de sa valeur. Ici encore il est nécessaire de faire subir une correction à ces chiffres. M. Damez n'a, en effet, envisagé dans ses calculs que les perceptions effectuées au cours de la circulation industrielle : il a complètement laissé de côté toutes les perceptions afférentes à la circulation commerciale. Si donc, il avait fait ses calculs en prenant pour base le processus intégral, il serait parvenu à des résultats beaucoup plus surprenants encore.

Ces chiffres ainsi modifiés représentent-ils véritablement le tarif à appliquer, soit au produit fini, soit à la matière première pour que la taxe unique procure à l'Etat un rendement équivalent à la taxe de 2 % ? Nous ne le croyons pas. Voici pourquoi. La première cause d'inexactitude réside dans l'impossibilité qu'il y a à fixer le processus par lequel sont passés les produits, ainsi que leur valeur à chaque stade de leur évolution. Nous avons dit au cours des développements qui précèdent que c'est là le principal obstacle à la détermination exacte des taux de taxation. Les calculs que nous venons de reproduire n'ont pu échapper à ces erreurs inévitables et les résultats en sont de ce fait très certainement erronés. Mais,

indépendamment de cette première cause d'inexactitude, les chiffres obtenus par MM. Damez et de la Baumel sont, par ailleurs, hors de proportions avec la réalité. Remarquons en effet que les taux de taxation ont été fixés en prenant pour base le tissu de laine et le calicot écu seulement et en recherchant la somme dont devrait être grevée la laine brute, pour que la taxe à l'origine permit de percevoir en une seule fois une somme égale au montant des prélèvements successifs subis par le tissu depuis l'importation de la laine brute jusqu'à sa consommation. C'est là l'application de cette méthode que nous avons déjà critiqué et qui conduit à taxer un produit comme s'il ne donnait naissance qu'à une seule catégorie d'objets. Comme dans les calculs précédents le produit choisi est industriellement le plus fini, celui sur lequel l'Etat perçoit la somme la plus considérable, les taux de taxation sont certainement exagérés.

Il eut fallu pour obtenir des résultats véritablement exacts envisager, non pas seulement le tissu de laine et le calicot, mais également les filets, les calicots écrus, c'est-à-dire tous les produits consommables et qui parviennent au consommateur grevés de charges fiscales diverses. Il eut fallu en d'autre terme reconstituer le rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les chiffres obtenus par MM. de la Baumel et Damez sont hors de proportions de la réalité, parce que les taux de taxation qu'ils représentent grevent la matière première comme si elle ne donnait naissance qu'au produit qui subit le nombre de prélèvements le plus élevé. Quant à corriger ces chiffres et à tenir compte de la diversité des produits consommés, c'est là une opération impossible. Nous pouvons dire que les résultats obtenus sont exagérés, mais pas dans quelles proportions.

Le distingué secrétaire général du Syndicat de l'industrie cotonnière a d'ailleurs reconnu au début de son étude que les chiffres qu'il allait fournir ne pouvaient être que très relativement exacts, et que pour parvenir à un résultat vraiment utile il eut été nécessaire de ventiler dans le rendement total de la taxe sur le chiffre d'affaires la somme qui revient à l'industrie cotonnière, en envisageant successivement tous les produits cotonniers et en totalisant les résultats pour l'ensemble de la production française. S'il a adopté une autre méthode, c'est, il l'avoue lui-même, parce qu'il s'est trouvé dans l'impossibilité de réunir les éléments nécessaires à un calcul rigoureux. Que l'aveu de cette impuissance soit un enseignement

pour ceux qui prétendent que l'institution de la taxe unique est une opération « des plus simples et des plus faciles ». Comment espérer que l'administration sera plus heureuse et réussira là où a échoué le représentant d'un syndicat, placé pourtant on ne peut mieux, pour avoir tous les renseignements désirables.

L'institution d'une taxe unique perçue, soit à la matière première, soit sur le produit fini, est tout aussi inconcevable pour les industries textiles que pour l'alimentation et toujours ce sont les mêmes considérations qui nous amènent à repousser cette innovation fiscale qui, tout en étant présentée comme une amélioration possible de la situation créée par la loi du 25 juin 1920, n'est en réalité qu'un expédient dont on se demande comment l'application peut seulement être envisagée. Un régime de taxation unique est totalement incompatible avec les industries textiles : leurs produits sont beaucoup trop divers tant par leur nature que par leur valeur pour qu'il soit possible de leur appliquer cette taxe, sorte de synthèse de la taxe sur le chiffre d'affaires. Quant à son recouvrement, c'est toujours en face de la même alternative que l'on se trouve : s'en remettre à la bonne foi des assujettis, s'en tenir à des procédés de contrôle aussi bénins qu'inefficaces et n'atteindre qu'une fraction de la matière imposable, ou bien percevoir l'impôt comme en matière de contributions indirectes, innovation qui aboutirait à exaspérer les redevables et nécessiterait une dépense supplémentaire de personnel tellement considérable que le rendement de l'impôt s'en trouverait considérablement réduit.

§ 3. — Métallurgie (1)

L'Industrie métallurgique est en matière de taxation unique celle qui offre les plus grosses difficultés et pour laquelle vraisemblablement les promoteurs de la réforme seront contraints de reconnaître que la taxe sur le chiffre d'affaires est le seul régime applicable.

Cette extraordinaire complexité à deux causes ; la première concerne la variété presque infinie des produits métallurgiques mis en consommation, variétés quant à la nature et surtout variétés quant à la valeur : un même métal le cuivre, par exemple, peut donner

1. Voir un article de MM. Martin, et Duclos dans le *Journal commercial et maritime de Marseille*.

naissance à des produits très peu manutentionnés (feuilles et fils) en même temps qu'à des produits auxquels il a été incorporés une valeur travail considérable (bouchons de chaudières, robinets d'adduction d'eau) ; la seconde raison de cette complexité résulte de ce fait qu'en métallurgie on rencontre quantité de produits qui, industriellement parlant, sont des produits finis, n'étant plus susceptibles en eux-mêmes d'aucune transformation industrielle et qui peuvent, soit être consommés tels quels, soit entrer dans la fabrication d'autres produits sans que pour cela leur forme extérieure se trouve en rien modifiée. Remarquons que ces produits métalliques se distinguent, à ce point de vue, très nettement des textiles : ceux-ci, lorsque leur évolution industrielle est totale, passent définitivement dans la consommation et ne sont plus susceptibles d'être utilisés en vue d'une nouvelle opération industrielle. En métallurgie au contraire à peu près chaque produit fini a une double utilisation : il peut à la fois être livré au commerce et passer dans la consommation, et être acquis par un industriel qui le réunira à d'autres produits pour former un ensemble qui sera livré tel quel aux consommateurs. C'est le cas de robinets ou de tuyaux qui peuvent être acquis par un particulier pour des travaux d'irrigation et par un industriel pour être utilisé dans la fabrication de chaudières.

Ces deux ordres de fait ont pour résultat qu'en métallurgie plus encore que pour toute autre industrie il est impossible de taxer les produits à un seul stade de leur circulation.

Il est d'abord une modalité d'assiette qui doit être catégoriquement repoussée : c'est celle qui consiste à percevoir la taxe lors de la production ou de l'importation des matières premières.

L'institution d'une pareille taxe exigerait que l'on réponde d'abord à une question préliminaire : Quelle est la matière première des industries métallurgiques ? Est-ce le minerai ? Est-ce le métal brut ?

Si la taxe est établie sur le minerai, le résultat sera celui que nous avons déjà signalé maintes fois, à savoir que le poids de l'impôt pèsera très inégalement sur le prix des produits, en surchargeant les uns (produits de consommation courante) au profit des autres (produits finis dont la valeur est due moins à la quantité de matière première qu'ils contiennent, qu'à la main-d'œuvre nécessitée par la fabrication). Dans la métallurgie, cet inconvénient est

d'autant plus grave que le minerai a, par rapport au produit fini, une valeur extrêmement faible et que le pourcentage à percevoir pour tenir lieu de toutes les perceptions effectuées sous le régime actuel, devrait constituer une fraction énorme de cette valeur. L'inégalité et l'injustice choquantes qui résultent de cette incorporation d'une charge fiscale variant d'un produit à l'autre en raison inverse de la valeur, risquent par conséquent d'être, pour les produits métallurgiques, encore beaucoup plus considérables que pour tout autre produit. Nous ne croyons pas qu'il existe d'autres industries que la métallurgie, où l'on enregistre un écart de valeur aussi considérable entre des produits ayant la même origine. Il ne faut pas oublier en effet que certains métaux, en même temps qu'ils sont utilisés dans l'industrie pour des constructions métalliques, font également l'objet de certaines transformations beaucoup plus voisines du travail artistique que du travail industriel, au cours desquelles leur valeur augmente dans des proportions telles, que le métal n'y entre plus que pour une part à peu près insignifiante. C'est le cas par exemple de l'acier, employé dans la construction sous forme de poutrelles ou de ronds, après une transformation purement industrielle, mais qui est susceptible d'autre part d'être transformé en pièces de ferronnerie d'art, dont la valeur peut être considérable. Nombreux sont les métaux susceptibles de cette double utilisation : utilisation industrielle et courante d'une part artistique de l'autre.

Or, tous ces produits vont-ils être grevés à raison de la quantité de minerai nécessitée par leur fabrication ? Une poutre de fer de 100 kilogrammes supportera-t-elle la même charge fiscale qu'une porte en fer forgé de poids égal ? La taxe sur le minerai aboutit à une véritable absurdité et il est vraiment impossible qu'elle soit jamais instituée : ce serait un défi au bon sens.

Cet argument tiré de l'extrême variété des produits métalliques n'est pas le seul qui nous incite à repousser la taxe sur le minerai. Celle-ci est encore condamnable pour une autre raison qui découle des particularités de la production métallique. La taxe à l'origine ne peut véritablement satisfaire au principe directeur de la réforme, que si elle est appliquée à des produits dont la circulation économique a véritablement un commencement et une fin : ainsi elle peut à la rigueur remplacer la taxe de 2 % en ce qui concerne le charbon, parce que la circulation de celui-ci est comprise dans des

limites bien définies ; le charbon existe à partir de sa sortie de la mine et il disparaît définitivement au moment de sa consommation industrielle ou familiale. Une taxe unique perçue au moment où le charbon sort des puits peut donc remplacer intégralement les perceptions afférentes à la taxe sur le chiffre d'affaires. Mais la situation est tout autre lorsqu'il s'agit de produit comme l'acier dont la circulation se termine à la ferraille pour repartir ensuite vers une nouvelle existence industrielle et commerciale. C'est là précisément la caractéristique des métaux , leur circulation ne se termine pas d'une façon absolue, comme pour le charbon, par une disparition matérielle ; elle est en quelque sorte interrompue seulement, et, après un laps de temps variable, elle reprend pour être de nouveau interrompue et ainsi de suite jusqu'à ce que, par suite de l'usure et des déchets de fabrication, la matière métallique ait entièrement disparu.

Comment la taxe à la production tiendra-t-elle lieu ici de tous les prélèvements que subissent les produits métalliques au cours de leur existence ? Comment par exemple calculer la charge fiscale que supporte sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, une quantité déterminée de minerai de plomb servant à la fabrication de lingots, transformés à leur tour en tuyaux, lesquels après un usage plus ou moins long seront vendus comme vieux métaux puis de nouveau transformés et ainsi de suite pendant un laps de temps qu'il n'est pas possible de préciser. La taxe sur le chiffre d'affaires se déroule en pareil cas comme une spirale sans fin qu'il est matériellement impossible de remplacer par une taxe perçue en une seule fois. La taxe sur le minerai aurait pour conséquences l'exonération de toutes les transactions afférentes aux vieux métaux et aux produits qui proviennent de leur transformation, transactions qui n'échappent pas à la taxe sur le chiffre d'affaires. La taxe à la matière première aboutit, dans ce cas particulier, à un véritable abandon d'impôt (1).

Reste donc la taxation du métal brut, véritable matière première des industries métallurgiques. Remarquons d'abord que les inconvénients que nous venons de signaler, tout en étant sensiblement réduits n'en subsistent pas moins : la taxe unique sur le métal abou-

1. *Bulletin quotidien de la Société d'études et d'informations économiques*, n° du 9 mai 1923.

tit toujours à considérer la quantité comme la commune mesure des valeurs.

Indépendamment des difficultés que chacune de ces deux modalités d'assiette (taxe sur le minerai, taxe sur le métal brut) présente en particulier, il en existe une autre qui leur est commune et que l'on rencontre quel que soit le stade auquel la taxe doit être perçue : elle a trait à l'absence de transactions, de changements de mains qui puissent marquer le passage des marchandises d'un stade à l'autre. L'industrie métallurgique importe ou produit elle-même ses minerais et procède à la fabrication du métal brut : souvent son intégration ne s'arrête pas là. Il est rare en effet de rencontrer une entreprise qui s'en tienne à la production du métal brut et vende ce dernier à une seconde entreprise qui le transforme en produits ouvrés. La plupart du temps le métal brut reçoit le supplément de transformation qui en fait un produit ouvré, de l'industrie même qui l'a produit. Entre l'importation ou la production du minerai et la vente, du bloom, de la billette, aux industries qui délivreront à la consommation des produits finis, ne s'intercale par conséquent aucune transaction susceptible de motiver le paiement de l'impôt. Dans l'état actuel de l'industrie métallurgique cette intégration va même plus loin et, en règle générale, le minerai produit ou importé entre à l'usine pour en sortir sous forme de produit fini immédiatement utilisable par la consommation (poutrelles, ronds, plats, cornières, fer à T). Tous ces produits traversent les différentes étapes de leur évolution industrielle sans changer de mains, et les transformations successives qu'ils subissent sont effectuées à l'intérieur de la même entreprise.

La perception de la taxe unique rencontre dans ce cas des difficultés auxquelles on ne peut obvier que par des procédés préjudiciables, soit à l'Etat, soit au redevable. Voici comment se pose le problème : l'impôt est assis sur la valeur du métal au moment où il atteint le stade taxable, c'est-à-dire lorsqu'il est vendu à l'état de lingot. Quoique ne faisant l'objet d'aucune transaction, ce produit n'en a pas moins une valeur qu'il est facile de connaître, puisque tous les métaux sont cotés journellement. En prenant pour base la valeur du métal au jour où l'impôt est liquidé, on peut fixer la somme que l'assujetti eut dû verser au trésor si le produit avait été vendu. On peut alors procéder de deux façons : On peut, soit lui réclamer immédiatement cette somme, soit l'inscrire à son débit et

ne la lui réclamer que postérieurement, lorsque le produit soumis à la taxe sera vendu au commerce, après avoir subi la dernière transformation. Si l'on adopte la première de ces deux solutions, le redevable sera contraint de faire à l'Etat l'avance de sommes considérables qu'il ne récupérera que longtemps après, ce qui peut être pour lui une cause de gêne financière grave ; avec la seconde au contraire, c'est l'Etat qui est lésé puisqu'il perd les intérêts sur les sommes dont le redevable est débiteur. On pourrait évidemment, en tenant compte à l'assujetti des intérêts entre la date à laquelle l'impôt est exigible et celle où il a été versé, éviter cet inconvénient ; mais ce serait là, pour l'industrie, une charge nouvelle dont elle n'a nullement besoin. Si la taxe unique était instituée, tout porte à croire que l'on laisserait à l'assujetti le choix entre les deux régimes : il lui serait loisible, soit de demander à l'administration un crédit de droit qui, moyennant la souscription d'obligation caution-née lui permettrait d'attendre lui-même ses rentrées de fonds avant de verser la taxe, soit d'acquitter l'impôt immédiatement.

Enfin signalons encore les dangers que l'on fait courir à l'assujetti en suppléant par une évaluation fictive à l'absence de transaction. La valeur des métaux, plus que celle de tout autre produit, est soumise à des fluctuations et à des mouvements de hausse ou de baisse, dont l'amplitude est d'autant plus grande que les prix de la plupart d'entre eux (plomb, cuivre, zinc, étain) suivent très exactement le cours de la livre et du dollar. Il en résulte que, si la valeur du métal varie entre le moment où l'impôt est liquidé et celui où l'industriel vend ses produits finis, la valeur donnée par le fisc au produit peut ne plus correspondre au prix de vente de celui-ci. Si cette variation se produit dans le sens de la hausse, l'assujetti y gagne mais l'Etat y perd ; si au contraire on enregistre un mouvement de baisse, le redevable ne pourra récupérer qu'à grand peine le montant de la taxe qui finalement restera à sa charge, alors que l'Etat percevra plus que normalement il n'eût dû percevoir. Il y a là pour l'assujetti une cause de déséquilibre, qui vient encore accentuer le fait que dans les périodes de dépression économique, l'effondrement des prix et la carence de la demande surviennent simultanément et exposent les industriels, non seulement à vendre leurs produits en perte, mais encore à ne les vendre qu'avec une extrême difficulté et après une longue immobilisation ;

ils peuvent donc se trouver contraints de verser à l'Etat des sommes que plus tard ils ne récupéreront que partiellement.

Ces méfaits de la taxe à la production ne sont pas propres aux industries métallurgiques : on les retrouve toutes les fois qu'un produit qui, à un stade déterminé de son évolution aurait dû faire l'objet d'un changement de main, n'est vendu qu'au stade suivant. Mais nous croyons que nulle part ailleurs cette situation n'est aussi régulière qu'en métallurgie. Elle y est même à peu près normale. C'est dans les industries métallurgiques que la recherche du prix de revient le plus bas est poursuivie avec le plus d'opiniâtreté et que la concurrence intérieure ou extérieure est la plus âpre. La suppression de l'intermédiaire, la réduction au minimum du nombre des ventes et reventes successives étant une condition essentielle de cet abaissement du prix de revient, les industries qui actuellement se borneraient encore à n'effectuer qu'une seule catégorie de transformations seraient vouées — s'il en existait encore — à une prompt disparition. Une entreprise ne peut subsister en métallurgie que si elle parvient à abaisser son prix de revient jusqu'au niveau des prix pratiqués par les entreprises concurrentes : si ses moyens ne le lui permettent pas, c'est une affaire qui tôt ou tard disparaîtra. L'industrie métallurgique n'est pas une industrie de clocher : son marché à l'heure actuelle est mondial et aucune entreprise ne possède comme une espèce de fief, où elle bénéficie d'un monopole de fait et vend au prix qu'il lui plaît. En tous temps et en tous lieux, l'ensemble des entreprises se livre à une concurrence dont l'une d'entre elles ne peut sortir victorieuse qu'en réduisant et son prix de revient et même sa marche de bénéfice. On peut dire que dans l'état actuel de la production métallurgique, l'ensemble des entreprises pratiquent une intégration à peu près complète et procèdent elles-mêmes à toutes les transformations industrielles que subit le métal depuis son importation ou sa production sous forme de minerai, jusqu'à sa vente au commerce sous forme de produit fini.

Il y a évidemment des réserves à faire au sujet de certains métaux, le cuivre, le plomb par exemple, que les industries productives vendent sous forme de produits demi-fini à d'autres industries qui les transforment en produits finis aptes à satisfaire aux besoins de la consommation. Mais notre observation n'en est pas moins exacte pour toutes les pièces métalliques dont la production se fait en grande série et qui sont employées dans la construction.

Leur processus industriel se révèle sous la forme d'une homogénéité à peu près totale.

La taxe à la production, quelle soit perçue sur le minerai ou sur le métal brut, paraît donc inapplicable aux industries métallurgiques, faute de pouvoir, en l'absence de transactions, donner à ces produits une valeur qui correspond exactement au prix qu'en retirera plus tard le redevable.

Reste donc seulement la possibilité de percevoir la taxe sur le produit fini. Là évidemment on paraît ne plus se heurter à l'objection précédente : le produit fini étant vendu au commerce par l'industrie qui l'a fabriqué, on peut asseoir la taxe sur sa valeur véritable représentée par le prix de vente. Pourtant voilà encore une situation qui, dans la grosse métallurgie, ne se rencontre pas constamment.

Certaines entreprises au lieu de vendre leur produit fini à des commerçants en gros alimentant la consommation, ont elles-mêmes dans les principaux centres du territoire des dépôts directs qu'elles font gérer par des directeurs et qui sont chargés de répartir les produits entre les grossistes et demi-grossistes d'une part et les consommateurs de l'autre. Ces produits peuvent donc parvenir aux consommateurs sans qu'aucun changement de mains ne soit intervenu depuis l'importation du minerai. Certes nous ne prétendons pas que ce soit là une règle absolument générale : nous croyons au contraire que les produits consommés après avoir fait l'objet d'une seule transaction sont extrêmement rares. Mais il suffit qu'il en existe pour que la perception de la taxe unique s'en trouve d'autant compliquée. La valeur du produit n'étant pas la même au moment où il quitte l'usine et au moment de sa vente au consommateur il faudra, pour percevoir la taxe, apprécier celle-là en l'absence de transactions effectives : le redevable risque, si les métaux ont baissés dans l'intervalle, de ne retirer de ses marchandises qu'un prix inférieur à celui qui a servi de base à la liquidation de l'impôt.

La taxe sur le produit fini soulève une dernière objection beaucoup plus grave que la précédente et que nous avons déjà signalée. Elle a trait à la double utilisation dont certains produits sont toujours susceptibles : si l'un d'eux après avoir acquitté la taxe au moment de sa sortie de l'usine est ensuite vendu à un industriel qui, sans le transformer, l'incorpore à un autre produit, comment

éviter qu'il ne subisse un second prélèvement, lors de la vente aux consommateurs du produit avec laquelle il se confond ? Nous avons vu précédemment que pour obvier à cette double taxation on peut, soit permettre à l'industriel de déduire du prix de vente de ses propres produits, le prix de ceux qui y sont incorporés et qui ont déjà acquitté la taxe, soit lui accorder de recevoir ces derniers en franchise et l'astreindre ensuite à payer la taxe sur son prix de vente réel. Voici par exemple une cordonnerie qui est assujettie à la taxe pour les chaussures qu'elle vend au commerce et qui utilise pour leur confection des pointes produites par une industrie métallurgique ; ces pointes payent la taxe au moment où elles sont vendues par le fabricant et il est nécessaire, pour qu'elles ne l'acquittent pas une seconde fois lors de la vente des chaussures, d'autoriser les cordonneries à déduire leurs prix de vente de celui des chaussures et à ne payer la taxe que sur ce prix réduit ; d'où la nécessité pour l'administration de s'assurer que le redevable ne majore pas le prix d'achat des pointes afin de réduire exagérément la somme sur laquelle est liquidée l'impôt. Si, au contraire, le redevable reçoit des pointes en franchise, il est nécessaire que l'administration puisse contrôler l'emploi qui en a été fait et s'assurer quelles n'ont pas été tout simplement vendues à un commerçant ; elle ne peut acquérir cette certitude qu'en exerçant la cordonnerie et en contrôlant la circulation des marchandises qui bénéficient provisoirement de l'exonération. Quant à l'industriel vendeur il se verra obligé de faire dans sa comptabilité le départ entre les ventes à des commerçants pour lesquels il est passible de l'impôt, et les ventes à des industriels qui en sont exempts.

Ces difficultés de perception peuvent se trouver encore accrues si l'industriel au lieu de s'approvisionner directement à l'usine achète les produits finis dont il a besoin, à un commerçant en gros qui, par définition, ne met en vente que des marchandises grevées de la taxe unique. Il devient alors extrêmement difficile d'éviter que celle-ci ne soit perçue une seconde fois.

C'est là une complication amenée à se poser fréquemment dans la pratique, d'abord parce qu'en métallurgie les produits finis susceptibles d'être utilisés en vue d'une opération industrielle ultérieure sont extrêmement nombreux, et ensuite et surtout parce qu'il est rare que l'industriel achète certains produits finis à l'usine même. La plupart du temps il s'approvisionne chez un commerçant en

gros dont toutes les marchandises sont grevées de la taxe unique depuis le moment où elles ont quitté l'usine. Cette inégalité de traitement entre l'industriel qui achète directement à l'usine et qui acquitte par conséquent la taxe une seule fois, et celui qui, contraint de s'adresser à un commerçant en gros, voit ses propres produits grevés d'une charge fiscale supplémentaire, risque pratiquement d'avoir les conséquences suivantes : devant l'infériorité qui pour les industriels résulte du fait d'acheter des produits finis chez un grossiste chacun d'eux va essayer de devenir le client direct de l'usine productrice, et peu à peu, le commerçant en gros verra sa clientèle disparaître et se passer de son intermédiaire. Toutefois il est une partie de celle-ci qui lui restera toujours fidèle : c'est celle qui comprend les petits industriels qui ne possèdent pas les moyens d'achat suffisants pour s'adresser aux producteurs. Une entreprise qui tient à s'approvisionner directement à l'usine est contrainte d'acheter en grosse quantité à la fois ce qui nécessairement implique une consommation importante du produit acheté ; les industriels de modeste importance, à moins de constituer des groupements d'achat en commun seront très nettement écartés de ces opérations directes avec l'entreprise productrice et continueront à acheter chez le commerçant les produits finis qu'ils utilisent pour leur propre production.

Il en résulte que lorsque ces deux classes d'industriels concurrents mettront en vente leurs produits, les premiers, ceux qui ont acheté à l'usine, pourront vendre à un prix inférieur à celui pratiqué par les autres, puisque le prix de revient de ces derniers est majoré de tout le montant de la taxe unique payée une seconde fois.

Ce nous paraît être là absolument le même inconvénient que celui que nous avons signalé en matière de taxe sur le chiffre d'affaires : les partisans de la taxe unique ne cessent depuis plusieurs années de stigmatiser cette prime à l'intégration, cette injustice dans la répartition de l'impôt qui aboutit à favoriser la grande industrie au détriment du petit producteur digne de tout l'intérêt de la collectivité. Or, la taxe unique aboutit dans ce cas particulier, qui est loin de constituer une exception à la même injustice choquante et au même privilège en faveur des grandes entreprises.

Sans doute les partisans de la réforme répondront encore à cette objection en proposant que tous les commerçants en gros fussent

autorisés à recevoir en franchise les marchandises acquises chez le producteur, de façon à faire le départ entre les ventes à des demi-grossistes ou à des consommateurs d'une part et les ventes à des industriels de l'autre, la taxe n'étant due que sur les premières. Quant aux marchandises acquises par les industriels la franchise leur serait encore accordée jusqu'au moment de la vente du produit auquel ces marchandises sont incorporées.

Ce système permet sans doute dans tous les cas d'éviter les doubles taxations mais il nécessite le report de l'impôt à un stade ultérieur à celui de fabrication et transforme l'impôt sur le produit fini en une taxe sur le commerce en gros, il nécessite de plus l'exercice des usines, l'exercice des magasins de gros, et l'emploi des titres de mouvements toutes les fois que les produits circulent en franchise.

Pour donner un exemple de l'extravagante complexité d'un pareil système choisissons l'exemple de robinets de cuivre acquis par un fabricant de chaudières et supposons que le cuivre ait été importé sous forme de lingots par l'industriel fabricant : ces lingots circuleront sous les liens de l'acquit à caution jusqu'à l'usine transformatrice où ils seront recensés à leur arrivée et feront l'objet d'une inscription à un compte d'exercice; après la fabrication les robinets devront être présentés aux agents du fisc, qui procéderont à l'exercice des magasins de l'usine et donneront décharge à l'assujetti des quantités expédiées à des commerçants en gros ou à des industriels fabricants de chaudières. Puis ces produits circuleront de nouveau sous les liens de l'acquit à caution et celui-ci sera appuré par l'inscription des quantités reçues sur le registre des entrées et des sorties : pour les produits qui ont été livrés à un industriel leur circulation s'arrête là. Les robinets sont placés sur les chaudières et paient la taxe en même temps que celles-ci ; la dernière opération de contrôle consistera en un exercice de cette usine permettant de s'assurer que tous les robinets ont bien été utilisés. Au contraire pour les produits livrés à un commerçant en gros ce dernier devra faire le départ entre ceux qui ont été livrés à un autre industriel et ceux qui ont été acquis par un commerçant ou un consommateur. Il ne devra la taxe que sur les seconds ; les premiers parviendront en franchise chez l'industriel et circuleront sous les liens de l'acquit à caution.

En résumé pour assurer le paiement de la taxe, en ce qui con-

cerne ces produits, il a fallu procéder successivement à l'exercice de trois établissements différents (usine productrice, magasin de gros, usine fabriquant des chaudières) et surveiller à trois reprises différentes leur circulation.

On peut se demander avec angoisse s'il existe des esprits suffisamment épris de complexité et de bizarrerie pour oser seulement envisager l'application d'un pareil système.

La taxe sur le produit fini paraît donc, pour les industries métallurgiques tout aussi inapplicable, mais pour d'autres raisons, qu'une taxe à la matière première (minerais ou métal).

Nous n'insisterons pas davantage sur toutes les autres questions que soulève le problème de la taxation unique. Disons seulement qu'en métallurgie comme pour les autres industries, on se heurte aux mêmes difficultés, aux mêmes obstacles que nous avons déjà maintes fois rencontrés et qui viennent rendre illusoires toutes les mesures que l'on peut adopter, tous les calculs que l'on peut entreprendre pour essayer de donner à la taxe unique un taux qui assure au Trésor un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires. En métallurgie, comme en toutes autres matières, la taxation unique ne pourra jamais constituer qu'une formule fiscale purement théorique sans réalisation pratique possible.

Arrivés aux termes de cette première partie de notre étude et après avoir essayé de montrer d'une façon aussi complète que possible comment, du point de vue fiscal, se posait le problème de la réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires nous pouvons conclure définitivement que l'institution d'une taxe à la production perçue, soit sur la valeur de la matière première, soit sur la valeur du produit fini, constituerait un impôt de consommation très inférieur à celui qu'elle a précisément pour but de remplacer.

La réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires est peut-être souhaitable ; mais si jamais la taxe à la production était instituée ou plus exactement généralisée et étendue à l'ensemble de l'industrie française, nous croyons que, exception faite des détaillants, personne, pas plus l'Etat que les nouveaux redevables, n'aurait à s'en féliciter et que rapidement devant les imperfections d'une pareille imposition le Parlement serait contraint de revenir au système actuel avec tous ses vices, toutes ses injustices plus ou moins choquantes, ses procédés de recouvrement inquisitoriaux et vexatoires,

inconvenients qui ne sont pourtant rien à côté de ceux d'un régime de taxation unique. A moins toutefois que, d'ici-là, les Finances françaises ne fussent devenues tellement prospères, que l'utilité des quelque 7 milliards qui constituent le rendement actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires, ne se fasse plus sentir pour notre budget avec la même nécessité et que l'on puisse envisager la suppression définitive de ce vaste impôt de consommation. Ce serait là évidemment la meilleure des solutions à ce problème de la taxe sur le chiffre d'affaires qui, depuis plus de sept ans déjà, agite si violemment les esprits.

Mais cet espoir paraît encore d'une réalisation trop incertaine pour qu'il puisse en être fait état dans la question qui se pose actuellement de savoir si le Parlement persistera dans son intention d'étendre le régime de la taxe unique à tous les produits français. Du point de vue fiscal, nous le répétons encore, la taxe à la production est une absurdité. Se recommande-t-elle au moins d'avantages économiques particuliers ? C'est ce que nous allons maintenant examiner.

DEUXIÈME PARTIE

LA TAXE A LA PRODUCTION ENVISAGÉE AU POINT DE VUE ÉCONOMIQUE

Avant d'aborder l'étude des conséquences économiques d'un régime de taxation unique, il est indispensable de supposer *a priori* que toutes les difficultés techniques que nous avons signalées au cours des chapitres précédents se sont miraculeusement évanouies, et que la taxe à la production est désormais parfaitement réalisable. Ceci posé nous devons nous demander, pour que notre étude soit complète, si cette taxe peut avoir sur l'activité économique de la Nation des conséquences heureuses et si elle a des chances d'apporter certains palliatifs à tous les inconvénients qui résultent de l'application actuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Nous examinerons donc ce nouvel aspect de la question en nous plaçant successivement au point de vue des différents intéressés, l'industriel ou plus exactement l'industrie française d'une part, le consommateur de l'autre. Enfin pour terminer cette étude nous dirons quelques mots du danger d'ordre à la fois économique et politique que nous paraît présenter à un point de vue tout à fait général cette ingérence de l'Etat dans le fonctionnement des entreprises, et ce contrôle incessant qu'il sera forcément amené à exercer au regard de la production française.

CHAPITRE PREMIER

LA TAXE A LA PRODUCTION ET LE MONDÈ INDUSTRIEL ET COMMERCIAL

Dans ce chapitre nous allons essayer de montrer les conséquences de la taxe unique au regard des assujettis et de l'industrie proprement dite. Ces conséquences ont toutes une origine commune : l'exagération du tarif de la taxe.

Nous avons vu au cours des développements précédents que pour permettre à l'Etat de percevoir une somme équivalente à celle qu'il percevait actuellement sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, la taxe unique devait dans tous les cas atteindre un taux extrêmement élevé. Celui-ci est d'ailleurs variable d'un produit à l'autre. L'importance des pourcentages à prélever par l'Etat est fonction du nombre de transactions dont un produit a fait l'objet au moment où il parvient au consommateur et de la valeur de ce produit lorsqu'il atteint le stade auquel est perçue la taxe. Il en résulte donc que celle-ci sera d'autant plus lourde qu'elle s'appliquera à des produits plus évolués, qui ont subi des transformations industrielles plus nombreuses, et que, pour un même produit, son taux doit représenter une fraction de valeur d'autant plus élevée que ce produit est industriellement moins évolué. Ainsi la laine paiera nécessairement plus que le charbon, mais pour un même produit lainier, le tissu de laine par exemple, le taux de la taxe sera plus lourd si celle-ci est perçue lors de la production des matières premières que si elle est perçue au moment de la fabrication. Pour apprécier l'importance de ces tarifs, il faut donc, non pas envisager les chiffres absolument, mais d'une façon relative et considérer en même temps et les produits auxquels ils s'appliquent et l'assiette de la taxe.

Mais sous le bénéfice de ces réserves on peut dire que toujours le taux de la taxe sera nécessairement très élevé et dans certains cas hors de proportion avec le tarif actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Nous étudierons successivement les conséquences de cette élévation de tarif pour les redevables et les détenteurs du produit taxé, pour le prix de revient de l'industrie française et enfin nous examinerons la situation qui doit en résulter pour la production nationale au regard de la concurrence étrangère.

I. — CHARGES NOUVELLES IMPOSÉES AUX INDUSTRIELS ET AUX COMMERÇANTS PAR L'INSTITUTION DE LA TAXE A LA PRODUCTION.

L'exagération du tarif de la taxe à la production contraindra les assujettis à verser à l'Etat, à l'occasion de la vente de leurs produits, des sommes considérables, très supérieures à celles qu'ils versent actuellement du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires et accroîtra les pertes qui peuvent résulter pour eux de la non récupération de l'impôt. Quant aux acheteurs successifs du produit taxé ils verront parallèlement leur prix d'achat augmenter dans les mêmes proportions et débourseront, pour l'achat de quantités égales de marchandises, des sommes plus élevées. Examinons de plus près ces deux conséquences immédiates de la taxe unique.

L'assujetti, qui est le vendeur du produit passible de la taxe devra avons-nous dit, verser au Trésor du fait de celle-ci des sommes beaucoup plus considérables que celles qu'il verse actuellement sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. Est-ce là un inconvénient ? Théoriquement non, puisque par définition il incorpore le montant de cette taxe à son prix de vente et le récupère immédiatement sur son acheteur. C'est là en effet un principe essentiel de la taxe sur le chiffre d'affaires et partant de la taxe unique : il n'est en quelque sorte réclamé la taxe au débiteur légal que pour des raisons de commodité, parce que c'est la façon la plus simple de frapper l'ensemble de la consommation. Mais le redevable n'est pas le véritable débiteur de la taxe : celle-ci après avoir été payée, puis récupérée successivement par tous les détenteurs du produit, est définitivement payée par le dernier acheteur qui consomme les produits achetés et qui par conséquent ne récupère plus sur personne le montant de la charge fiscale incorporée dans le prix payé au dernier revendeur. Ce sont là des considérations qui théoriquement sont incontestables. Cela n'empêche pas que pratiquement il peut être extrêmement gênant pour l'assujetti d'avoir à débours

des sommes élevées ; la différence entre la théorie et les faits provient de ce que le moment où le redevable acquitte la taxe et celui où il encaisse le prix payé par l'acheteur ne sont pas nécessairement concomitants. Fréquemment il s'écoule plusieurs jours et même plusieurs semaines entre ces deux dates, l'assujetti payant la taxe au moment où il inscrit l'opération dans sa comptabilité, et l'acheteur ne versant son prix qu'après le terme de crédit qui lui a été consenti par le vendeur. Il résulte donc de cette discordance que le redevable fait en quelque sorte l'avance de l'impôt jusqu'au moment où l'opération est définitivement liquidée par le paiement du prix.

Ces avances, sans grande influence sur la Trésorerie de l'assujetti lorsqu'elles concernent un impôt de 2 %, risquent au contraire d'être pour lui une cause de gêne financière grave si elles s'appliquent à une taxe dont le taux peut varier entre 10 et 15 %. C'est là un inconvénient d'autant plus digne d'attirer l'attention du législateur que dans une époque d'instabilité monétaire comme celle que nous traversons actuellement — car ce serait faire preuve d'un optimisme exagéré que de considérer le franc comme définitivement stabilisé — les Trésoreries des entreprises sont déjà exposées pour leurs paiements à l'étranger à des déséquilibres constants et à des sorties de fonds supplémentaires que rien ne permet de prévoir. Si à ces risques inhérents à l'instabilité du prix des devises étrangères venait encore s'ajouter l'obligation de faire à l'Etat l'avance des sommes dues au titre de la taxe unique, il serait à craindre que nombre d'entreprises ne fussent contraintes à déposer leur bilan.

Est-il possible de remédier à cet inconvénient et de faire en sorte que le paiement de la taxe par le redevable ne constitue jamais un découvert ? La sous-commission de l'alimentation a imaginé un système dont elle a proposé l'application pour les produits alimentaires. Il consiste à ne réclamer la taxe à l'assujetti que lorsque lui-même l'a déjà récupérée sur ses acheteurs (1). L'Etat devra donc pour encaisser les sommes qui lui sont dues attendre que l'acheteur ait payé son prix au vendeur ; la taxe unique de taxe sur les ventes devient ainsi une taxe assise sur le montant de la transaction, mais exigible seulement au moment où l'opération est définitivement liquidée par le paiement du prix.

1. *Journal des contributions indirectes*, n° du 8 mars 1727.

Ce système répond évidemment à l'objection précédente. Le redevable n'est plus désormais contraint à aucune avance quelle qu'elle soit puisqu'il n'est véritablement débiteur de la taxe qu'après l'avoir récupérée. En revanche il ne va pas sans soulever certaines difficultés : la question qui se pose c'est de savoir si l'Etat réclamera ou non des intérêts au redevable à qui lui-même il consent en quelque sorte un crédit, puisqu'il ne lui réclame pas immédiatement les sommes dont il est débiteur au titre de la taxe unique. La difficulté doit être à notre avis résolue d'une façon transactionnelle : il serait abusif, d'une part que l'Etat réclamât des intérêts aux redevables lorsque ceux-ci accordent à leurs acheteurs des crédits de durée normale et pour lesquelles ils n'exigent d'ailleurs eux-mêmes aucun intérêt ; d'autre part il serait tout aussi abusif que l'Etat fut contraint d'attendre le bon plaisir du redevable pour encaisser le montant de la taxe, si celui-ci grâce à des renouvellements successifs venait à consentir à son acheteur de longs crédits, pour lesquels alors il ne manquerait certainement pas de se réserver des intérêts. On pourrait en s'inspirant de ses deux propositions adopter le système suivant : fixation d'une durée maxima de crédit correspondant au crédit moyen normalement accordé dans la pratique (45 jours par exemple) ; pour lequel il ne serait réclamé par l'Etat aucun intérêt, solution logique puisqu'en pareil cas l'assujetti n'en perçoit lui-même aucun ; pour toutes les affaires conclues avec un terme de crédit supérieur à quarante-cinq jours il serait au contraire tenu compte des intérêts à l'assujetti qui devrait en verser le montant en même temps que la taxe. Il reste évident que cette solution risque d'entraîner une charge supplémentaire pour l'industrie et par conséquent une majoration du prix de revient dans tous les cas où le redevable est tenu de verser à l'Etat les intérêts qu'il a lui-même exigés de son acheteur : ces derniers sont en quelque sorte perdus pour lui. Il serait certainement préférable que dans aucun cas l'Etat n'exigeât des intérêts et que ce sursis à l'exigibilité de l'impôt fut toujours accordé à l'assujetti sans que jamais cet avantage se trouve compensé par une augmentation corrélative de ses frais généraux. Mais c'est là une solution impossible car le Trésor s'en trouverait sensiblement lésé.

Il paraît donc bien difficile d'éviter à l'assujetti les dangers inhérents à l'obligation où il se trouve parfois de faire l'avance de la taxe à l'Etat sans d'autre part faire supporter à celui-ci toutes les

conséquences des ventes à terme effectuées par les intéressés.

Enfin le redevable sous un régime de taxation unique court un risque beaucoup plus grave encore, susceptible d'avoir des conséquences néfastes, non seulement pour ses affaires propres, mais encore pour la vie économique de l'ensemble de la nation : ce risque a trait à l'impossibilité dans laquelle peut se trouver le vendeur de récupérer sur ses acheteurs le montant de la taxe. Cette éventualité n'est évidemment à craindre qu'en période de dépression, au cours de laquelle les affaires, par suite de l'abstention des acheteurs, deviennent extrêmement difficiles et où les commerçants et les industriels sont contraints, s'ils veulent continuer à écouler une partie de leur stock, à consentir des rabais considérables. Ces risques de non récupération deviennent alors sérieux et les redevables peuvent se voir dans l'obligation non seulement de réduire leur marge de bénéfices mais encore de prendre à leur charge la totalité de la taxe. On ne manquera pas de nous faire remarquer qu'il n'y a là rien de bien original : sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, la situation n'est pas différente et en période de dépression la récupération de l'impôt est tout aussi pénible qu'avec une taxe unique. Nous répondrons à cette objection d'abord, qu'il est pour le moins absurde de prétendre que l'assujetti récupère avec une égale facilité, ou plutôt avec une égale difficulté, une taxe de 2 % et une taxe de 10 ou 15 %, ensuite que dans le cas où l'impôt resterait définitivement à la charge du vendeur, ce dernier subirait une perte de 2 % sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires et de 10 à 15 % sous le régime de la taxe unique : les risques on le voit sont loin d'être identiques dans les deux cas. A peine pourrait-on dire que tous deux sont de même nature, mais de degrés différents.

La taxe unique peut donc être une cause de déficit pour les entreprises qui, en temps de crise, verraient leurs pertes déjà considérables encore aggravées par l'obligation de verser à l'Etat des sommes qu'elles ne pourraient récupérer sur leurs acheteurs.

Cette conséquence de la taxe à la production n'est pas seulement fâcheuse pour les redevables : elle peut à son tour devenir pour la collectivité une cause de déséquilibre et de véritable ruine. En aggravant les effets de toute crise économique, un régime de taxation unique risque d'empêcher les industriels de faire face à la crise et de continuer leurs opérations. Les industriels, comme le fait

très justement remarquer M. Antoine Daudet (1) ont en période de dépression économique une fonction régulatrice : ils sont en effet à la tête d'entreprises importantes qui comprennent un outillage très développé et un personnel ouvrier nombreux. Survient une crise, l'industriel ne peut subitement arrêter son exploitation, licencier son personnel et attendre des temps meilleurs : une grosse affaire industrielle ne s'arrête pas du jour au lendemain, pour repartir à l'heure précise, selon le bon désir de ses dirigeants. Il y a là un ensemble de circonstances qui contraignent malgré lui l'industriel à poursuivre ses opérations, de façon à se ménager la possibilité de faire face à toutes les demandes nouvelles, le jour où la crise sera liquidée ; en attendant il va mettre son usine au ralenti, fabriquera en quantités moindres et constituera un stock qui ne sera écoulé que plus tard, lorsque à la période de dépression aura succédé la période de prospérité.

C'est là précisément qu'est le rôle régulateur de l'entreprise industrielle : les stocks accumulés au cours de la crise se trouveront prêts à satisfaire immédiatement la reprise de la demande et éviteront par conséquent que la hausse des prix consécutive à la période de dépression ne se fasse sentir avec trop de brusquerie. Les marchandises mises en stock seront vendues dès la reprise de l'activité et permettront d'attendre sans heurt que l'industriel ait remis son entreprise au grand rendement : à ce moment la production redeviendra normale, la demande aussi, et tout rentrera dans l'ordre.

Si au contraire les entreprises s'étaient arrêtées, si aucun stock n'avait été constitué, la hausse des prix concomitante à la reprise de l'activité eut été extrêmement violente puisque la demande redevenue normale n'aurait trouvé en contre-partie qu'une offre dérisoire, et qu'il aurait été nécessaire d'attendre longtemps avant de voir les entreprises reprendre leur marche normale.

Mais pour qu'il en soit ainsi, pour que l'industriel malgré la baisse des prix, malgré la défaillance de l'acheteur, et les pertes qu'il subit, poursuive son exploitation, il faut qu'il puisse être assuré que ses pertes auront tout de même une limite et qu'à ce déficit, dû à des circonstances économiques défavorables, ne viendra pas s'ajouter l'obligation de faire face à des impôts trop lourds. Si cette

1. Voir l'étude précitée présentée au nom de l'Association nationale d'expansion économique.

éventualité se produisait l'industriel préférerait alors arrêter purement et simplement son exploitation, licencier son personnel de façon à arrêter complètement ses frais généraux et à limiter sa perte, quitte à en subir une nouvelle lorsqu'il lui sera nécessaire de remettre ses usines en activité. Le redevable choisira l'un de ces deux partis en tenant compte de l'importance relative de celles-ci : si le déficit qui doit résulter pour lui d'un arrêt et postérieurement d'une reprise de sa production est supérieur à celui qu'il risque de subir en entretenant en activité ses usines et en vendant en perte, il n'en préférera pas moins ce dernier parti : mais si, au contraire, les charges fiscales de son entreprise venaient s'ajouter à ses frais d'exploitation et aux pertes qu'il subit en vendant au-dessous du prix de revient, l'industriel adopterait alors le parti contraire et fermerait ses usines.

Voilà l'effet que la taxe à la production risque d'avoir en période de dépression. N'étant plus pratiquement récupérable, elle jouera comme une énorme augmentation des frais généraux, accentuera le déficit, et contraindra les chefs d'entreprise à limiter leurs pertes en arrêtant momentanément leur exploitation.

C'est alors que, au point de vue de l'économie nationale, les conséquences vont être graves : les stocks qui normalement eussent dû être accumulés au cours de la période de dépression feront défaut pour modérer la hausse des prix au moment où s'ouvre la période de prospérité. Les prix vont croître d'une façon désordonnée par suite du déséquilibre entre l'offre et la demande, celle-ci étant hors de proportion avec celle-là. Entre temps la fermeture des usines aura eu pour conséquence directe le licenciement du personnel ouvrier qui sera dans l'impossibilité, toutes les entreprises étant atteintes par la crise, de trouver ailleurs du travail : ce sera le chômage et la misère, et la perte ouverte à tous les troubles sociaux.

Une suggestion a été faite par la commission de l'alimentation dans le but de palier aux inconvénients qui résultent de l'impossibilité dans certains cas de récupérer la taxe payée à l'Etat. Par quel procédé obtenir que jamais l'assujetti ne soit amené à conserver la taxe à sa charge ? La commission (1) a cru parvenir à ce résultat en proposant que la taxe unique fut toujours facturée à part et en sus du prix de vente. Ainsi, dit-on, en tout état de cause l'ache-

1. Voir plus haut, p. 214, et *Journal des contributions indirectes*, du 8 mars 1927.

teur remboursera la taxe à l'assujetti : celui-ci la versera ensuite à l'Etat sans que sa perception ne puisse entraîner aucune perte de sa part. Pour bien marquer combien elle attachait d'importance à cette prescription la commission à proposer en outre que le fait pour un assujetti d'avoir incorporé le montant de la taxe à son prix de vente fut frappé d'une sanction pénale.

Ces dispositions sont l'une et l'autre, à notre avis, d'une inutilité rigoureuse. Voici pourquoi ! Avec le système que propose la commission le prix de vente se composera toujours de deux sommes différentes : une somme qui représente la valeur de la marchandise et une somme plus réduite qui représente le montant de la taxe que l'assujetti devra verser au fisc. Or prétend-on que l'acheteur pour juger si le prix d'achat lui convient va se borner à envisager la première de ces deux sommes et négligera la seconde ? Nous croyons que, bien au contraire, il prendra en considération la somme globale qui représente son prix de revient véritable, la seule qui pour lui ait un intérêt quelconque. Il lui est parfaitement indifférent en effet que le redevable doive ou non verser la taxe ; une seule chose pour lui a de l'importance : quelle est la somme qu'il devra verser à son acheteur pour se procurer une quantité déterminée de tel produit ? S'il juge cette somme trop élevée il exigera un rabais sur le prix total : il informera par exemple son vendeur qu'il est acheteur à la condition que le prix, taxe comprise, ne dépasse pas 800 francs. Le redevable, c'est-à-dire le vendeur, s'il y consent calculera donc son prix de vente de façon telle, qu'en facturant la taxe en sus, la somme à déboursier par l'acheteur corresponde à la somme limite que ce dernier lui a fixée. Il en résulte qu'en période de dépression économique le rabais que le vendeur est tenu de consentir, s'il veut écouler son stock, doit être augmenté de tout le montant de la taxe que l'acheteur versera en plus : en d'autres termes il est tenu de diminuer son prix de vente dans de plus grandes proportions que si dans ce prix était déjà incorporée la taxe que l'acheteur doit lui rembourser. Le montant de la taxe facturé à part que l'acheteur lui verse et qui en aucun cas ne peut rester à sa charge est donc compensé par un rabais plus fort qu'il a dû consentir sur son prix.

Le résultat est pour le redevable exactement le même. La perte qui résulte de l'impossibilité de récupérer la taxe, lorsque celle-ci est incorporée au prix de vente, se traduit, lorsqu'elle est facturée

à part, par la nécessité d'abaisser son prix dans de plus grandes proportions.

Ces risques de non récupération sont inévitables. Il est de l'essence même de tout impôt de consommation d'être dangereux, en temps de crise, pour celui qui y est assujetti : pour que le redevable puisse se faire rembourser par son acheteur les sommes versées à l'Etat, il faut que cet acheteur soit disposé à payer un prix qui lui permette de contenter le consommateur, tout en prélevant pour lui un bénéfice. Si ce consommateur refuse d'acheter et si par conséquent les prix baissent, le redevable supportera la taxe quoiqu'on fasse. Il y a là un ensemble de circonstances contre lesquelles la volonté de l'homme ne peut rien.

Si nous nous plaçons maintenant au point de vue de l'acheteur nous constatons que l'exagération du taux de la taxe à la production a dans ce cas encore des conséquences graves.

Lorsqu'il est perçu au bénéfice de l'Etat un droit de consommation quelconque, le prix payé par l'acheteur se décompose en deux éléments : une somme qui constitue la valeur véritable des marchandises achetées et une somme incorporée aux prix total, représentative du montant de la taxe payée par le vendeur et que celui-ci récupère en l'incorporant à son prix de vente. Il en résulte que l'acheteur aura à déboursier pour l'achat d'une quantité déterminée d'un produit quelconque une somme d'autant plus élevée que le taux du droit de consommation payé par le vendeur a été plus lourd.

Si ce droit de consommation consiste comme actuellement en une taxe sur le chiffre d'affaires, perçue avec un tarif réduit à chacune des transactions dont un même produit fait l'objet, la somme représentant la charge fiscale incorporée au prix du produit et que chacun des acheteurs successifs rembourse à son vendeur est progressive : elle croît à mesure que le produit se rapproche du stade où il sera consommé. Elle constitue par conséquent pour l'acheteur un supplément à déboursier d'autant plus élevé qu'il reçoit le produit après de plus nombreux changements de mains.

Avec une taxe perçue à un seul stade de la circulation il ne va plus en être ainsi : le propre de cette taxe étant d'incorporer en une seule fois au prix du produit une somme équivalente à celle que la taxe sur le chiffre d'affaires incorpore progressivement et à l'occasion de chaque transaction, tous les détenteurs successifs verront leur prix d'achat grevé de la même somme, le premier transforma-

teur de la matière première comme le dernier revendeur, avec cette différence toutefois que la hausse qui doit en résulter pour celui-là sera beaucoup plus sensible que pour celui-ci. Le second en effet reçoit actuellement un produit qui a déjà supporté la presque totalité de sa charge fiscale définitive, alors que le premier transformateur reçoit des matières premières qui n'ont encore subi qu'un prélèvement de 2 %.

Pour les acheteurs les conséquences de la taxe se manifesteront par une augmentation de leur prix d'achat, augmentation dont il résultera une charge supplémentaire de trésorerie. Si la taxe est perçue à la matière première cette augmentation du prix d'achat sera ressentie par les industries transformatrices bien plus que par les commerçants : c'est surtout pour le premier détenteur qu'elle risque d'être vraiment exagérée et d'entraîner des conséquences graves. L'industriel qui actuellement importe pour 10 millions de laine brute devra déboursier avec une taxe à la production de 15 % 1.500.000 francs de plus, s'il ne veut se résoudre à diminuer ses achats. Pour les industriels qui procèdent aux transformations suivantes l'augmentation du prix de revient est sans doute moindre mais dans tous les cas elle reste fort importante.

Si au contraire la taxe est perçue sur le produit fini c'est la situation inverse que l'on enregistre : l'industrie ne pourra que se féliciter de la réforme ; celle-ci lui procurera même des facilités de trésorerie, puisque ses produits (exception faite évidemment du produit fini sur lequel est due la taxe et du produit qui est consommé avant d'avoir subi une évolution complète) seront successivement vendus et revendus sans que ces transactions fassent l'objet d'aucune imposition. En revanche c'est le commerce qui supportera l'ensemble des inconvénients inhérents à une augmentation générale des prix. Remarquons d'ailleurs que pour le premier détenteur du produit fini, le grossiste, la charge qui en résulte, quoique déjà très sensible, est très inférieure à celle qui incombe au premier transformateur : le coton sous le régime actuel lui parvient déjà grevé d'une taxe de 2,81 % ; avec la taxe unique le produit fini devrait acquitter à sa sortie de l'usine une taxe de 8,46 %. D'où une augmentation du prix de revient de 5,65 % seulement, alors qu'il s'agissait tout à l'heure d'une hausse de 10 à 15 % (1).

1. Voir plus haut, page 139, les chiffres fournis par M. de la Baumel.

Comment les entreprises dont les trésoreries se trouveront affectées par la réforme parviendront-elles à faire face à ces charges nouvelles ? C'est là que l'institution d'une taxe unique risque d'avoir des conséquences beaucoup plus sérieuses qu'on ne le croit généralement, et qui nous paraissent être de nature à faire reculer les réformateurs les plus avertis.

Une entreprise, lorsqu'elle se trouve momentanément obligée de faire face à des engagements qui dépassent ses possibilités financières, ne dispose guère que d'un moyen pour éviter la cessation de paiement : c'est le recours aux banques. Mais si les banques consentent fréquemment à leur clientèle des avances à court terme, il est à peine besoin de dire qu'elles ne rendent pas gratuitement ce service : elles exigent en retour des intérêts dont le taux est fonction de l'abondance des capitaux sur le marché au moment où le prêt est consenti.

L'importateur de laine dont les échéances seront du jour au lendemain alourdies de 10 à 15 % aura donc recours à son banquier, lequel consentira, s'il présente des garanties suffisantes, à lui avancer la somme nécessaire pour continuer ses achats. Ses frais généraux et partant le prix des laines peignées vendues plus tard au filateur se trouveront grevés de la somme payée annuellement au banquier. Chacun des transformateurs successifs ayant recours au même procédé, à chaque échelon la laine sera grevée d'une somme supplémentaire et lorsque finalement le produit fini parviendra au consommateur, celui-ci ne s'expliquera pas plus que les autres cette nouvelle cause d'augmentation des prix, à un moment surtout où il entend dire de toutes parts « que la vie va baisser ». La taxe unique est une nouvelle source de déséquilibre tant pour l'industriel que pour le consommateur.

Cette nécessité pour l'assujéti d'avoir recours aux banques est d'autant plus grave que, depuis la fin de la guerre, la presque totalité des entreprises françaises ne cesse de se débattre au milieu de difficultés financières inhérentes à l'instabilité des changes. Actuellement plus que jamais l'industrie aussi bien que le commerce ne sont pas en mesure de se passer des crédits bancaires : la hausse continue, et parfois extrêmement brusque, du prix des matières premières, et partant de tous les autres produits, au cours de ces dernières années, a fait une obligation pour les entreprises qui travaillaient autrefois avec l'aide de leurs propres capitaux de

recourir largement au crédit. L'institution de la taxe unique ne peut donc qu'aggraver encore les conséquences de cette situation, d'abord en contribuant pour toutes les entreprises à l'augmentation des frais d'intérêts et d'agio et surtout en accentuant la tendance actuelle qui rend le banquier plus indispensable que jamais à qui que ce soit.

Mais la hausse des prix, conséquence de la taxe unique, risque d'avoir sur l'économie nationale une influence bien plus néfaste encore. En créant aux entreprises des difficultés de trésorerie elle se traduit en réalité par un besoin de moyens de paiement, crédits en banque, ou billets. Si les moyens de paiement qui circulent actuellement suffisent au volume des transactions commerciales il n'en sera plus de même demain, si l'institution d'une taxe vient subitement accroître le montant de ces transactions.

Les banques vont être sollicitées par leur clientèle pour d'incessantes avances de fonds, et se trouveront sous peu dans la nécessité, si elles développent leur découvert, de faire réescompter leur portefeuille à la banque de France. Celle-ci verra parallèlement son propre portefeuille enfler dans des proportions inquiétantes et bientôt la crise éclatera. Alors de deux choses l'une : on émettra de nouveaux billets ou on procédera à une élévation du taux de l'escompte qui, en renchérissant le taux des avances, éloignera les emprunteurs des guichets des banques. Ainsi la taxe à la production aboutit dans le premier cas à l'inflation, dans le second au resserrement de crédit avec tous les inconvénients qui en résultent. Les redevables pour liquider leur situation seront contraints d'emprunter à des taux élevés et là encore ce sera pour leurs entreprises une charge supplémentaire dont le consommateur fera finalement les frais.

Nous ne prétendons certes pas que les difficultés monétaires que nous venons de décrire soient de nature à agiter le marché d'une façon continue ; mais nous croyons en revanche qu'elles ne manqueront pas de survenir au cours des premiers mois d'application de la taxe. Surtout elles sont de nature à aggraver et à accentuer très sérieusement toutes les crises monétaires qui pourraient se produire à l'avenir. Nous voudrions à ce sujet montrer combien peut être grave ce dernier inconvénient, à l'époque que nous traversons actuellement, et combien le moment paraît mal indiqué pour songer à la réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Il est question en effet, depuis déjà plus d'un an, d'une stabilisation de notre devise. Bien qu'il ait été jusqu'à ce jour d'une discrétion scrupuleuse sur les procédés par lesquels il se propose d'y parvenir, les intentions de notre actuel Ministre des Finances paraissent assez claires: c'est vers une stabilisation, à un taux que nous ignorons d'ailleurs, qu'est orientée la politique monétaire française.

Or, une politique de stabilisation entraîne nécessairement une élévation du taux de l'escompte et par suite, un resserrement de crédits, mesures nécessaires pour éviter une crise monétaire qui acculerait la banque à une nouvelle émission de papier monnaie. Mais là ne se bornent pas les projets du Gouvernement: il apparaît en effet à tout observateur quelque peu attentif, que le nombre des billets de Banque actuellement en circulation est beaucoup trop important encore, pour qu'une mesure de stabilisation soit réellement efficace, et pour que l'on puisse être certain que ses effets seront durables. Une déflation partielle devra donc précéder nécessairement tout essai de stabilisation. Et de fait on pouvait lire récemment dans la Presse que le Gouvernement se proposait à bref échéance de rembourser plusieurs milliards à l'Institut d'émission.

Ces deux mesures conjuguées, retrait de la circulation d'une partie des billets de banque, et stabilisation du franc, auront pour effet immédiat de resserrer dans des proportions considérables le marché des capitaux: la banque de France sera donc très certainement obligée d'élever le taux de son escompte, afin de décourager les emprunteurs et d'attirer en même temps les capitaux qui se trouvent sans emploi sur les places étrangères. Les commerçants et les industriels se trouveront momentanément à cours de crédits et devront faire face à une situation difficile. Que deviendraient alors ces difficultés, si en même temps, et au milieu de ce marasme monétaire, certains prix d'achat venaient à augmenter par suite de l'application de la taxe à la production? Non content d'avoir à se procurer les sommes nécessaires à leurs paiements normaux, les redevables devraient encore songer en période de restriction de crédits à faire face aux charges nouvelles de leur trésorerie.

Le moins que l'on puisse dire de la réforme tombant en même temps que les mesures d'ordre monétaire, c'est que l'opportunité n'en serait que très médiocrement justifiée. N'est-il pas contradictoire, au surplus, d'envisager l'institution d'une taxe dont le résultat

immédiat serait l'accroissement des besoins de moyens de paiement au moment même où l'on songe à réduire ces mêmes moyens de paiement.

Ces conséquences économiques de la taxe unique ne paraissent pas avoir été aperçue avec beaucoup de netteté, bien qu'elles soient de nature à faire réfléchir les plus convaincus des réformateurs. A un pareil moment, l'institution de la taxe à la production paraît aussi peu indiquée que possible : elle risquerait d'entraîner pour notre économie nationale des troubles par trop profonds. Nous proposons ces suggestions à la sagacité du législateur.

Difficultés de trésorerie, augmentation des charges de l'entreprise, récupérations difficiles, telles sont les premières conséquences de la réforme. A part le détaillant, elles affectent à des degrés différents l'ensemble des industriels et des commerçants, en même temps qu'elles sont de nature à favoriser sinon à provoquer des troubles économiques préjudiciables à l'ensemble de la Nation.

II. — LA TAXE A LA PRODUCTION ET LE PRIX DE REVIENT DE L'INDUSTRIE FRANÇAISE.

L'institution de la taxe à la production sera la cause d'une augmentation générale du prix de revient des produits français. Remarquons qu'il ne s'agit pas ici d'une élévation de prix pour le consommateur : nous ne disons pas que la taxe à la production doit avoir pour conséquence un renchérissement du coût de la vie — cette question fera l'objet d'un examen particulier — nous disons seulement que la taxe à la production doit contribuer à une augmentation du prix de revient. En d'autres termes, un même produit sera vendu plus cher sous le régime de la taxe unique qu'actuellement sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cette augmentation du prix de revient peut revêtir deux formes différentes : une première que nous qualifierons de normale, en ce sens qu'elle est une conséquence directe et logique d'un régime de taxation unique, et qu'elle n'est pas en elle-même susceptible de se traduire par une hausse du prix payé par l'acheteur ; en d'autres termes elle ne contribue pas directement à la hausse du coût de la vie et elle se produit indifféremment, que la taxe soit perçue sur le produit fabriqué ou sur la valeur de la matière première ; une

seconde que nous qualifierons d'anormale d'abord parce qu'elle est moins la conséquence directe de la taxe qu'un de ses inconvénients, et qu'elle est un facteur de la hausse des prix de détail. Cette seconde forme d'augmentation du prix de revient est particulière à la taxe à la matière première.

La taxe unique tenant lieu de toutes les perceptions effectuées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, tant au cours de la circulation commerciale qu'au cours de la circulation industrielle, la charge fiscale dont sont grevés les produits au moment de leur sortie de l'usine est très supérieure à celle qu'ils supportent actuellement. Avec la taxe sur le chiffre d'affaires en effet, le prix d'un objet manufacturé n'est alourdi que des sommes perçues à l'occasion des transactions dont il a fait l'objet au cours de son évolution industrielle : si un produit a fait l'objet de quatre changements de mains entre sa production ou son importation sous forme de matière première et sa fabrication définitive, il aura payé quatre fois la taxe. Les perceptions afférentes à la circulation commerciale n'interviendront que postérieurement et s'incorporeront progressivement à son prix à mesure qu'il se rapprochera de la vente au consommateur. Sous le régime de la taxe unique au contraire, un produit manufacturé est grevé au moment où il est vendu au commerce, d'une somme globale qui représente l'ensemble des perceptions qui eussent dû être effectuées tout au long de sa circulation sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. Dans le prix d'un objet fabriqué est donc incorporé, par anticipation, la somme des perceptions qui ont trait à sa circulation commerciale. Si cet objet lorsqu'il est acquis par le consommateur est grevé de la même charge fiscale que sous le régime actuel, il n'en est pas de même au cours des étapes antérieures à sa consommation ; en particulier, au moment où s'achève sa transformation, cette charge fiscale est très supérieure.

Cette augmentation du prix de revient se produit, nous l'avons dit, quel que soit le stade auquel on perçoit la taxe unique. Si la taxe est perçue à la matière première la charge fiscale globale est incorporée dès l'origine au prix de la matière première, et tous les produits dérivés, à quelques degrés de transformation industrielle qu'ils soient parvenus, sont grevés de la totalité de la charge fiscale qu'ils doivent définitivement supporter. Ainsi une taxe perçue à la production ou à l'importation des laines brutes a pour conséquence

que tous les produits qui en sont issus, laine peignée, laine filée, tissu de laine, parvenus ou non à leur stade de transformation définitive, ont déjà supporté la totalité de leur charge fiscale.

Si la taxe est perçue à la fabrication, seul le produit fini, c'est-à-dire celui qui est mis en consommation supporte la taxe. Celle-ci ne grèvera pas au contraire les produits qui passent d'une industrie à une autre pour recevoir un supplément de transformation. Ainsi la laine peignée et dégraissée, la laine filée, vendues à un grossiste seront grevées de la charge fiscale totale; au contraire si ces mêmes produits sont vendus à des industriels, ces transactions ne donnent lieu à aucune taxation et aucune charge fiscale ne s'incorpore au prix de vente. Mais qu'il s'agisse de taxe à la fabrication ou de taxe à la matière première, le résultat est le même : le prix du produit fini au moment où il est livré au commerce est majoré, du fait de l'application de l'impôt nouveau. Voici pour ce qui concerne l'augmentation normale du prix de revient.

Quant à l'augmentation que nous avons qualifiée d'anormale, elle ne peut se produire que grâce à l'application de la taxe à la matière première. Nous avons vu que l'un des inconvénients capitaux de cette dernière taxe a trait à l'injustice qui préside à sa répartition. Ne taxant que la matière première, elle aboutit à surcharger les produits les moins ouverts, ceux qui sont les plus voisins de la matière première. Son tarif devant nécessairement être une sorte de tarif moyen qui tienne lieu de ce fait que, d'une même matière première sont issus des produits grevés de charges fiscales très variables, il en résulte que, dans cette cote mal taillée, les produits les moins ouverts seront grevés d'une somme très supérieure à celle qui résulte de la perception de l'impôt actuel. Ainsi la laine donnant naissance à trois catégories de produits consommables supporte actuellement des charges fiscales d'importances diverses ; si l'on veut taxer les laines brutes à la production, le tarif, nous l'avons vu précédemment, devra dans une certaine mesure tenir compte de ce fait que pour chacun de ces produits la perception de la taxe de 2 % ne procure pas à l'Etat les mêmes sommes. Il aboutira donc à grever moins lourdement le produit le plus ouvert en l'espèce le tissu de laine, mais il surchargera en revanche la laine peignée et la laine filée.

On enregistrera donc une augmentation du prix de revient de celles-ci, augmentation qui sera d'une importance telle qu'elle se

traduira par une hausse très sensible du prix de détail. La distinction que nous avons fait entre ces deux cas d'augmentation des prix de revient n'est donc pas sans intérêt : dans le premier cas il s'agit d'une hausse du prix de revient seulement, conséquence de ce fait que, lorsqu'il est fabriqué, le produit est grevé comme s'il avait été déjà livré à la consommation. Dans le second cas au contraire, à cette première hausse s'en ajoute une autre qui est précisément un des inconvénients principaux de la taxe à la matière première, et qui se traduit finalement par une augmentation sensible du prix de détail : celle-ci est la seule qui affecte véritablement le consommateur.

Enfin, toujours dans le même ordre d'idées, il est un cas où la taxe à la production des matières premières provoque pour certains acheteurs une hausse du prix d'achat qui peut avoir sur notre industrie des conséquences graves : nous voulons parler du régime nouveau appliqué aux affaires concernant le charbon. Celui-ci est susceptible de deux utilisations différents : une partie du charbon annuellement consommé en France est utilisé pour des emplois industriels ; avant la loi du 13 juillet 1925 le charbon parvenait aux industriels grevés d'une charge fiscale assez minime, sinon complètement en franchise. Quant à l'autre partie elle est destinée à la consommation familiale, et, sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, elle donnait lieu environ à trois perceptions.

Depuis la loi du 13 juillet 1925 qui a remplacé pour les affaires portant sur le charbon, la taxe sur le chiffre d'affaires par une taxe perçue à la production et à l'importation, consommation familiale et consommation industrielle sont placées sur un même pied d'égalité : le charbon paie à la production une taxe de 2,50 %. Désormais les industries qui, antérieurement à la loi du 13 juillet 1925, avaient annexé des charbonnages à leurs propres productions, ou qui recevaient leur charbon d'un charbonnage après une seule transaction, voient le prix de leur matière première la plus essentielle grevé d'une surtaxe de 2,50 %, ce qui constitue pour l'industrie une charge supplémentaire que l'on aurait tort de croire insignifiante. Dans ce cas encore la taxe à la production aboutit à une augmentation anormale du prix de revient des produits métallurgiques, conséquence de la hausse d'une des matières premières, le charbon.

D'une façon générale cette même situation se rencontre toutes

les fois qu'un produit est susceptible de plusieurs utilisations et qu'à chacune d'entre elles correspondent, sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, un nombre variable de perceptions, et partant des charges fiscales différentes. La prétendue égalité dans la répartition de l'impôt aboutit alors à la hausse du prix de ceux d'entre les produits dérivés de la même matière première qui circulent le moins et qui font l'objet de moins de changements de mains avant de parvenir aux consommateurs.

III. — LA TAXE A LA PRODUCTION ET LA CONCURRENCE INTERNATIONALE.

Quelles seront les conséquences d'une augmentation générale des prix de revient sur le commerce international ? L'industrie française pourra-t-elle supporter cette charge fiscale supplémentaire sans risquer d'être écrasée par la concurrence étrangère, tant sur le marché national, que sur le marché étranger. Est-il possible éviter cette aggravation de la concurrence en procédant soit à des exonérations (produits exportés), soit à des surtaxes ou droits compensateurs (produits importés) ? Autant de questions que nous examinerons avec le plus grand soin, en envisageant successivement la situation des produits français au regard de la production étrangère sur le marché intérieur et sur le marché extérieur.

A. — *La taxe unique et la concurrence étrangère sur le marché intérieur.*

Les produits manufacturés d'origine nationale sont actuellement protégés par des droits de douane, dits droits compensateurs, perçus sur les produits similaires étrangers au moment où ils franchissent la frontière. Ce ne sont pas des droits qui aboutissent à un prélèvement d'une fraction de la valeur des marchandises importées. Celles-ci sont, au contraire, frappées d'une somme fixe par unité de mesure, kilogramme, mètre carré, mètre cube, etc. Ces droits spécifiques, taxant des produits sans prendre en considération leur valeur, aboutissent à ce résultat, que la protection dont ils font bénéficier les produits nationaux n'est pas fixe. Elle varie en raison inverse du prix de ces produits. A mesure que les prix s'élèvent le droit compensateur représente une fraction de moins

en moins grande de la valeur, et la marge de protection s'en trouve réduite d'autant. D'où la nécessité à chaque hausse des prix de procéder à une élévation du tarif douanier (1). Ces droits spécifiques sont calculés de façon telle que, tout en ne frappant que des unités de mesure, ils correspondent par rapport à la valeur du produit à la marge de protection dont on veut faire bénéficier les produits français. Supposons par exemple que l'on veuille protéger les industries françaises du tissage dans la proportion de 15 % : on recherchera la somme fixe dont il faut taxer 100 kilos de tissus de laine d'origine étrangère, de telle façon que cette somme corresponde approximativement à 15 % du prix du produit au moment où il est présenté à la douane.

Mais pour que cette marge de protection demeure toujours égale à elle-même il faut que le prix de revient de l'industrie française soit toujours invariable ; or il n'en est pas forcément ainsi, et chaque hausse du prix se traduit, au point de vue international par une baisse sensible de la marge de protection. Tel sera précisément le résultat de la taxe unique : en contribuant à une augmentation du prix de revient des produits taxés, elle aboutit parallèlement à une restriction de la protection que le législateur a voulu accorder à ces mêmes produits.

Il nous faut ici distinguer à ce sujet entre la taxation à la matière première et la taxation au produit fabriqué : dans les deux cas l'aggravation de la concurrence étrangère n'est pas la même. Cette différence provient de la situation créée par la taxe à la matière première, situation que nous avons déjà décrit précédemment : celle-ci aboutit en effet à alourdir dans d'énormes proportions le prix de revient des produits les moins évolués. Leurs fabricants se trouveront donc dans une position tout à fait défavorable en face de la concurrence étrangère, puisque c'est pour ces produits que le prix de revient subit la hausse la plus considérable et partant l'affaiblissement de protection le plus sensible. Avec la taxe à la fabrication, au contraire, il n'en est pas ainsi : les prix des produits ne subissent qu'une augmentation normale inhérente au régime même de la taxe unique. Ainsi, dans tous les cas, et pour tous les produits soumis à la taxe à la production, celle-ci aboutit, mais à des degrés différents, à rendre totalement ou partiellement

1. Voir Truchy, *Cours élémentaire d'économie politique*, t. II, p. 26.

inefficace la protection telle qu'elle résulte de nos tarifs douaniers.

Le distingué secrétaire général de l'industrie cotonnière a essayé de chiffrer, au point de vue de la concurrence internationale, les résultats probables de la réforme. Il a recherché pour chaque produit cotonnier la marge de protection que représente actuellement le droit de douane évalué en pourcentage de valeur. Puis il a calculé le supplément de charges fiscales que la taxe unique incorpore aux prix de ces mêmes produits : il a obtenu ce résultat en retranchant le pourcentage incorporé à la valeur produit sous le régime actuel, du pourcentage que lui incorpore la taxe à la production. Enfin, en comparant les chiffres ainsi obtenus aux chiffres exprimant en pourcentage l'importance de la protection, il a définitivement déterminé dans quelle proportion celle-ci se trouve réduite.

Voici le résultat d'ensemble auquel est parvenu M. de la Beaumel

Etapes de la transformation	Droits de douane au kilo	Droits de douane en pourcent. de valeur	Supplém. de charge fiscale	Reliquat de la protection
Chaines 28 filés.	1,26	5,25 o/o	9,93 o/o	Néant
Tissus calicot 3/4 écrus.	4,99	14,52 o/o	5,63 o/o	8,81 o/o
Calicot blanchi.	6,65	16,66 o/o	4,70 o/o	11,96 o/o

Ce tableau fait ressortir très clairement la diminution de protection qui affecte principalement les produits les moins ouvrés, ceux auxquels il a été incorporé une moindre quantité de valeur-travail. M. de la Beaumel a, en effet, procédé comme s'il s'agissait de percevoir la taxe unique lors de la production ou de l'importation de la matière première, et la conséquence spéciale à ce procédé de taxation, conséquence que nous avons signalée se retrouve lorsque, en l'absence de considérations théoriques, l'on s'en tient à la seule éloquence des chiffres. Le coton filé chaîne 28 qui constitue le premier stade de transformation industrielle est celui qui sous le nouveau régime se trouvera le moins protégé ; la protection se trouve non seulement réduite à zéro, mais elle peut encore algébriquement s'exprimer par un chiffre négatif — 4,68 % : autrement dit les chaînes 28 filées d'origine étrangère bénéficieront d'un régime de faveur par rapport au coton filé fabriqué en France. Pour le calicot 3/4 écreu il subsiste une marge de protection de 8,81 % : ici le

produit français est protégé contre le produit similaire étranger mais la diminution est supérieure à celle que l'on enregistre pour le tissu fini ou calicot blanchi. Ce dernier est encore protégé jusqu'à concurrence 11,96 %. Ainsi la taxe à la production aboutit bien à une restriction générale de la protection accordée aux produits français ; mais cette restriction est d'autant plus grande qu'il s'agit de produits auxquels il a été incorporé une valeur-travail moins importante (1).

Il serait intéressant de faire ces calculs pour le cas où la taxe serait perçue sur le produit fini toutes les fois qu'il est mis en consommation. On constaterait alors que la proportion dans laquelle décroît la marge de protection est identique pour tous les produits dérivés d'une même matière première. Aucun calcul de ce genre n'a malheureusement été fait et en l'absence des renseignements relatifs au prix de revient et à la filière des produits industriels il nous est impossible d'y prétendre. Nous aurions voulu donner également pour plusieurs industries des renseignements analogues à ceux qui précèdent, renseignements relatifs à l'aggravation de la concurrence provoquée par l'institution d'une taxe unique ; mais parmi les travaux effectués par les syndicats patronaux portés à notre connaissance, seul le rapport présenté au nom du syndicat général de l'industrie cotonnière a traité de cette question avec précision. Nous sommes donc contraint de limiter là nos développements.

Est-il possible de remédier à ce nouvel inconvénient de la taxe à la production et d'éviter que notre industrie se trouve sur le marché national placée dans une situation très nette d'infériorité vis-à-vis des produits fabriqués à l'étranger ? Les promoteurs de la réforme considèrent cette question comme absolument vide de sens, étant donné que pour eux la taxe unique a précisément pour but de permettre le calcul exact du droit compensateur, dont les produits étrangers devront être frappés, et qui devra tenir compte de ce fait que les produits nationaux similaires sont déjà grevés d'un droit intérieur de consommation (2).

1. Ces chiffres sont intéressants car ils montrent parfaitement la proportion dans laquelle décroît la protection suivant le produit qu'on envisage. Mais nous faisons toute réserve quant à leur valeur absolue et nous renvoyons à ce qui a déjà été dit à ce sujet. Voir plus haut, p. 141.

2. Voir l'article de M. Emile Régis dans le *Journal commercial et maritime de Marseille*, n° du 3 mai.

Nous avons vu en effet que l'on reprochait à la taxe sur le chiffre d'affaires d'établir un régime préférentiel en faveur des marchandises étrangères, celles-ci n'étant taxées qu'une seule fois lors de leur importation, alors que les produits fabriqués en France ont déjà subi plusieurs prélèvements au moment où ils quittent l'usine. Avec la taxe à la production il n'en sera plus ainsi, prétendent ses partisans : les produits étrangers paieront, au moment de leur importation, un droit compensateur égal au droit perçu au titre de la taxe unique sur le produit national similaire. Les industriels français seront donc placés par rapport à leurs concurrents étrangers sur un même pied d'égalité. On comprend dans ces conditions que, pour les partisans de la réforme, les difficultés relatives à l'aggravation de la concurrence étrangère soient inexistantes : le système de la taxe unique doit nécessairement s'accompagner du droit compensateur, destiné à placer tous les produits étrangers ou nationaux vendus au commerce dans la même situation fiscale. Ceux-ci paieront la taxe à leur sortie de l'usine, ceux-là au moment de leur importation.

L'institution d'un droit compensateur peut se faire sans difficulté si l'on adopte comme assiette de la taxe unique, la fabrication. Tout produit fabriqué étant passible d'une taxe dès qu'il est vendu au commerce, il sera facile d'appliquer un droit identique aux produits similaires importés en France. Avec la taxe à la matière première au contraire, le calcul du droit compensateur devient extrêmement difficile : il faudra calculer pour chaque produit fabriqué la charge fiscale qui lui est incorporée, déterminer quel pourcentage de sa valeur cette charge fiscale représente, et enfin percevoir un pourcentage équivalent au moment de l'importation. On peut se rendre compte de la complexité de pareils calculs, surtout si l'on songe qu'ils devraient être faits pour l'ensemble des produits français ; la compensation par suite de l'erreur toujours possible dans de pareilles recherches pourrait ne pas jouer intégralement et les industries françaises se trouveraient de ce fait insuffisamment protégées. On comprend dans ces conditions, que les préférences des intéressés aillent plutôt à la taxe sur le produit fabriqué qui ne peut leur réserver aucune désagréable surprise, et grâce à laquelle la compensation peut se faire automatiquement.

Cette surtaxe à l'importation pourrait d'ailleurs être instituée

par deux procédés différents : la compensation pourrait, soit être comprise dans une augmentation générale des droits de douane et faire l'objet d'une élévation de tarif, soit être obtenue à l'aide d'une taxe spéciale à l'importation. Dans le premier cas elle se présenterait sous la forme d'une taxe spécifique, dans le second d'une taxe *ad valorem*. C'est cette différence qui très certainement fera pencher les intéressés en faveur du second de ces deux procédés de taxation : une taxe *ad valorem* protège plus efficacement les industries françaises qu'une taxe spécifique. En cas de hausse des prix celle-ci doit nécessairement pour que la protection demeure la même, être élevée ; or, entre le moment où la hausse se produit et celui où le Parlement se décide à cette élévation il s'écoule toujours une période plus ou moins longue au cours de laquelle les intéressés se voient en partie privés des avantages de la protection. Avec une taxe *ad valorem* par contre, la marge de protection est invariable quel que soit le prix des marchandises importées.

En revanche, la perception de la taxe compensatrice *ad valorem* ne manquerait pas de soulever toutes les difficultés inhérentes à l'évaluation en douane des produits importés, et serait en ce sens préjudiciable à l'Etat.

L'ensemble de nos droits d'entrée présenterait un caractère hybride, certains d'entre eux, les droits de douane proprement dits, continuant à être perçus sous forme de taxe spécifique, la surtaxe compensatrice, au contraire, constituant une taxe *ad valorem*. Il y a tout lieu de croire que l'Etat ne se résoudra jamais à faire percevoir deux impôts de même nature de manière aussi différente et que, droits de douane et droits compensateurs, se trouveront confondus dans une élévation générale du tarif douanier.

Mais c'est une question qui surgit alors : les nations étrangères accepteront-elles cette élévation générale des droits de douane, préjudiciable à leurs propres produits, sans en retour user de représailles envers les produits français ? Sera-t-il possible de leur faire consentir à considérer cette augmentation, moins comme un renforcement de protection, que comme un droit destiné à compenser les charges fiscales nouvelles imposées à l'Industrie française ? Il y a là une cause certaine de complications diplomatiques. Dans la plupart des cas l'augmentation des droits de douane, pour qu'elle fut efficace, devrait être énorme et les nations étrangères sans aucun doute, seront tentées de voir là la manifestation du désir de recou-

rir de en plus à la protection ; par représailles, elles ne manqueront pas de soumettre nos produits à leurs tarifs maximum, sinon à leur appliquer des droits exceptionnels. Ces difficultés risquent encore d'être accrues pour les Nations qui ont signé avec la France des traités de commerce et qui, du fait de cette augmentation, pourraient se croire déliées de leurs propres obligations et soumettre nos produits à des tarifs pénalisateurs.

La taxe unique, on le voit, risque de provoquer une guerre de tarifs et d'aboutir, tout en prétendant favoriser l'industrie, à fermer, momentanément tout au moins, les marchés étrangers aux produits français. Il serait vain d'ailleurs d'essayer de persuader aux nations étrangères que cette élévation des tarifs douaniers n'est qu'un droit compensateur. Droit compensateur ou non, il aboutit toujours à rendre plus difficile l'entrée en France de leurs produits, et à augmenter la protection dont jouissent les nôtres. Remarquons, en effet, que sous le régime actuel les produits étrangers, ne payant que la taxe à l'importation, ont sur le marché français une situation assez favorable : lorsqu'une surtaxe aura établi une égalité complète entre les produits français et les produits importés, ceux-ci se trouveront privés de l'avantage dont ils jouissaient jusqu'alors et leur entrée en France sera rendue plus difficile. Que si l'on objectait aux nations concurrentes que c'est là justice et qu'il est légitime qu'une nation veuille voir ses propres produits jouir des mêmes avantages que les produits étrangers, elles pourraient très légitimement répondre que, jusqu'alors, l'industrie française s'était parfaitement accommodée de ce régime et que la réforme n'en aboutit pas moins à une restriction des importations.

Comment se résoudre ces difficultés ? Il ne nous est pas possible de le prévoir. Disons seulement que l'institution d'une taxe à la production placera l'Etat en face de l'alternative suivante : s'abstenir d'instituer un droit compensateur et favoriser l'invasion du marché français par les produits étrangers, au risque de voir périliciter notre industrie ; frapper à l'importation les marchandises étrangères d'une surtaxe compensatrice, mais courir alors le risque d'une guerre de tarifs et de représailles qui pourraient être tout aussi préjudiciables à l'industrie française. La question on le voit est capitale : elle mérite d'être envisagée sérieusement et peut constituer un obstacle à l'institution de la taxe unique.

B. — *La taxe à la production et la concurrence étrangère sur le marché étranger.*

La situation sur le marché étranger n'est pas différente. La taxe unique, en grevant le prix de revient des produits industriels d'une charge fiscale supplémentaire, rendra plus difficile leur exportation et risquera de faire perdre pied aux industries françaises sur les marchés étrangers.

Ici encore, si la taxe est perçue sur la matière première, l'exportation sera rendue d'autant plus difficile qu'il s'agit de produits moins évolués : c'est pour ces derniers en effet que le supplément de charge fiscale incorporé à leur valeur du fait de la taxe unique est le plus élevé ; ainsi le coton filé sera plus difficilement exportable que le tissu (calicot écru). Celui-ci à son tour sera d'avantage concurrencé par les produits similaires étrangers que le calicot blanchi ; c'est ce dernier que la taxe à la matière première affectera le moins. Dans tous les cas l'institution de la taxe unique aura pour résultat de restreindre nos exportations : elle jouera comme un supplément de protection accordé par les nations étrangères à leurs propres produits.

Les partisans de la réforme ne sont pas plus embarrassés que précédemment pour éviter ces conséquences : la taxe unique ne doit frapper, disent-ils, que les produits destinés à la consommation intérieure ; doivent au contraire en être exonérés tous ceux qui sont destinés à l'exportation. Ils ne manquent naturellement pas d'insister sur cette particularité de la taxe à la production, qui permet d'exonérer totalement les marchandises exportées, alors que celles-ci sous le régime actuel ne bénéficient que d'une exonération dérisoire ; seule en effet la transaction qui a pour but de faire sortir du territoire les marchandises n'est pas passible de la taxe, tous les changements de mains antérieurs restant taxés au taux de 2 %. Nos produits se trouvent donc handicapés, puisque au moment de leur exportation ils supportent la presque totalité de la charge fiscale qui grève les produits consommés à l'intérieur du territoire. La taxe unique, au contraire, permet d'exporter ces produits en franchise de tous droits.

Mais cette exonération peut-elle être pratiquement effectuée avec

autant de facilité qu'on veut bien le croire? A notre avis c'est là précisément que réside la difficulté de la question.

Dans un seul cas en effet il est parfaitement possible de faire bénéficier les marchandises exportées de la franchise totale : c'est celui qui concerne les produits taxés à la fabrication et exportés par l'industrie même qui les a produit. Là l'exonération se fait sans difficulté : l'industriel ne paiera la taxe que sur les produits qu'il livre au commerce. Tous ceux qu'il destinera à la consommation extérieure circuleront en franchise, et sortiront du territoire sans qu'ils aient motivé la perception d'aucun droit. Il va sans dire que, de l'usine au poste de douane de la frontière ces marchandises ne pourront circuler que sous les liens de l'acquit à caution, et que ce dernier ne sera apuré que sur le vu de l'attestation fourni par la douane et certifiant que l'exportation a eu lieu.

Mais, hormis ce cas particulier, nous prétendons que toute exonération ne peut être effectuée qu'au prix de difficultés dont la solution paraît quasi impossible, et cela parce qu'il s'agirait, non plus d'exemption proprement dite, mais de remboursement des droits perçus (1). Si, en effet, la taxe est perçue sur les produits finis, et que l'exportation est effectuée par le commerçant en gros, il faudra pour assurer la franchise des marchandises exportées procéder au remboursement de la taxe versée à l'Etat par l'industriel, taxe que ce dernier a récupérée sur son acheteur, le grossiste. Le danger que ce remboursement fait courir à l'Etat est très net : l'exportateur pourra être tenté de déclarer exportées des marchandises vendues en réalité à l'intérieur du territoire. D'où la nécessité d'un contrôle à la circulation, avec apurement de l'acquit à caution par le certificat d'exportation délivré par la douane, le grossiste n'obtenant le remboursement que sur les quantités présentées à la douane au moment de la sortie du territoire. C'est là une première complication indispensable, si l'on veut que l'Etat ne rembourse pas les droits afférents à des produits destinés à la consommation intérieure.

Mais une seconde formalité est encore nécessaire pour éviter que, sur des produits exportés, il ne soit remboursé plus qu'il n'a été perçu : il faudra que l'exportateur présente au fisc la facture fournie par son vendeur, afin que l'administration soit à même de con-

1. Voir *Journal des contributions indirectes*, n° du 8 mars 1927.

naître la valeur des marchandises sur laquelle la taxe a été perçue. Celles-ci n'ont pas en effet des valeurs identiques au moment de la sortie de l'usine et au moment de leur exportation : le prix d'une marchandise exportée par un grossiste est majorée, par rapport au prix de l'usine, des sommes prélevées à titre de bénéfice, des frais de transport et d'assurances et subsidiairement des sommes afférentes à une hausse du prix courant entre les deux étapes de la circulation. Pour effectuer le remboursement des droits perçus il faudra connaître le prix payé par le grossiste. Il n'y a pour cela qu'un moyen : astreindre le grossiste à fournir la facture que lui a délivrée son vendeur. Le remboursement ne pourra être opéré qu'à ces deux conditions : attestation de la douane et facture délivrée par celui qui a payé la taxe à l'Etat.

Mais l'Etat court alors un autre danger, qui réside dans une collusion toujours possible entre le vendeur (le fabricant assujetti) et le commerçant en gros, celui-là délivrant après coup, au moment de l'exportation, une facture majorée, de façon à faire opérer par l'administration un remboursement supérieur au montant de la taxe unique précédemment perçue. Il y a là un genre de fraude, d'un caractère tout particulier, que les agents du fisc auront du mal à éventer. Il leur faudrait, en effet, à chaque opération d'exportation, vérifier si la facture fournie par le grossiste correspond bien à celle qui a été délivrée par le fabricant lors de la vente de ses produits ; un pareil contrôle est quasi impossible, non seulement parce qu'il exigerait de la part de l'administration des recherches continuelles, mais surtout parce que les deux compères peuvent se trouver exercer leurs opérations dans des départements différents, et que par conséquent cette vérification ne pourrait pas être effectuée par les agents même qui procèdent au contrôle de l'exportation.

Ainsi il n'est pas aussi simple qu'on le croit généralement d'assurer l'exonération des produits exportés : nous venons de voir un cas, le plus fréquent d'ailleurs, où elle soulève de sérieuses objections. En voici maintenant un autre où elle est à peu près impossible : c'est celui qui concerne les produits taxés à la matière première. Toutes les fois que la taxe unique est perçue à la matière première, la somme qui grève le prix des produits n'apparaît pas nettement, comme dans le cas de la taxe à la fabrication ; pour connaître cette charge fiscale qui constitue le montant de la somme

à rembourser en cas d'exportation, il faut se livrer à des calculs longs et difficiles. La taxe étant perçue une fois pour toutes à la matière première, il faut déterminer la part de celle-ci qui entre dans une unité du produit exportable et connaître la date où la matière première a été livrée au fabricant. Avec ces deux éléments il est alors possible de déterminer et la part du prix de ce produit qui revient à la taxe et par conséquent la somme à rembourser en cas d'exportation.

Supposons par exemple que ces calculs doivent être faits pour le tissu de laine. Il faudrait commencer par déterminer la quantité de laine brute nécessaire à la fabrication de 100 kilos de tissu, et rechercher à quelle date cette laine brute a été vendue à l'industrie, de façon à connaître la valeur sur laquelle a été perçue la taxe. Nous ne prétendons pas, certes, que ces deux éléments nécessaires à la fixation de la somme à rembourser, doivent être calculés à chaque affaire d'exportation : ce serait compliquer encore la question et elle n'en a nullement besoin. Le premier en effet, à savoir la quantité de marchandises brutes qui entre dans un produit fini, pourrait être fixé une fois pour toutes dans des barèmes officiels qui envisageraient successivement l'ensemble des produits manufacturés. On fixerait par exemple la quantité de coton brut nécessaire à la fabrication de 100 kilos de filé, de 100 kilos de tissu la quantité de laine brute qui entre dans 100 kilos de tissu de laine, etc... Quant à la valeur de la matière première au moment où elle a été vendue au fabricant il faudrait au contraire la calculer pour chaque exportation.

La taxe à la matière première conduit donc à l'impossibilité de faire bénéficier de l'exemption les produits exportés ; perçue sur le produit fini, la taxe ne peut encore être remboursée que dans un nombre de cas limité.

Il fallait à notre avis s'attendre à de pareilles difficultés. Elles découlent toutes du caractère fiscal hybride de la taxe à la production : nous avons déjà dit que celle-ci tenait à la fois de la taxe sur le chiffre d'affaires et des contributions indirectes, et nous avons vu les inconvénients inhérents à cette double origine se manifester déjà dans les difficultés relatives au recouvrement et au contrôle. Si l'on en éprouve ici de semblables c'est uniquement parce qu'à force de considérer la taxe unique comme différente de la taxe sur le chiffre d'affaires, on en est arrivé à l'assimiler aux contribution

indirectes : or pour celles-ci, ce qui facilite l'exonération des marchandises exportées, c'est leur caractère de taxe spécifique. Pour effectuer un remboursement quel qu'il soit, il suffit de connaître la quantité sur laquelle les droits ont été perçus. Rembourser les droits perçus sur 100 hectolitres de vin est une opération à la portée du moindre commis ; il n'y a pas à se soucier de la date à laquelle la perception a été effectuée et de la valeur du vin à ce moment. Une seule chose intéresse l'administration : le poids des marchandises exportées. Or, en matière de taxation unique, la situation est toute autre : il s'agit d'une taxe *ad valorem*, et la somme dont elle grève une quantité déterminée de matières premières est fonction de la valeur de celle-ci. C'est là l'origine des difficultés que l'on éprouve à essayer d'assurer la franchise aux produits exportés.

Toutes les fois qu'un produit sera exporté après avoir acquitté la taxe, le remboursement de celle-ci, nécessaire pour éviter que l'industrie française ne se trouve dangereusement handicapée par les industries étrangères, ne pourra être effectué qu'avec inexactitude, celle-ci étant préjudiciable à l'un des deux intéressés : l'Etat s'il est remboursé plus qu'il n'a été perçu, l'industrie française si la somme ristournée ne correspond pas à la charge fiscale supplémentaire que supportent les produits exportés.

Il n'est pas difficile de prévoir la solution qu'adoptera le Parlement : devant les obstacles que rencontre le régime de l'exportation, on se bornera à limiter le bénéfice de l'exonération aux produits exportés par les industriels, les seuls pour lesquels cette exonération ne soulève aucune difficulté. Quant aux produits dont l'exportation est effectuée après paiement de la taxe, les droits perçus au moment de leur sortie de l'usine demeureront acquis au Trésor. D'où deux inégalités au lieu d'une : la première celle qui existe actuellement entre les produits français et les produits étrangers, la seconde, spéciale à la taxe à la production, entre les industriels et les commerçants, ceux-là bénéficiant de l'exonération qui n'est pas accordée à ceux-ci. Ce régime dont l'absurdité est flagrante est déjà en vigueur pour le charbon et les engrais, où l'expérience a montré qu'il n'était pas possible d'accorder la franchise aux produits exportés par le commerce.

Tout porte à croire que ce système sera généralisé en même temps que le principe des taxes à la production. Les promoteurs

de la réforme nous avaient pourtant permis que la taxe unique devait être un régime d'égalité !

Mais en dehors de ces difficultés relatives à l'organisation technique du remboursement des droits perçus, se pose une autre question, parallèle à celle que nous avons examinée à propos de la surtaxe à l'importation des produits étrangers. Les nations concurrentes accepteront-elles cette exonération des produits exportés et le remboursement pour ceux qui ont déjà acquitté la taxe, sans faire subir en retour des représailles aux produits français ? Il est permis d'en douter. Il est un fait qui nous porte à croire que les Gouvernements étrangers considéreront, à tort d'ailleurs, ce régime de l'exportation comme une espèce de dumping déguisé : c'est que déjà sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, certaines nations crurent, par suite de l'exonération accordée aux affaires d'exportation, que le Gouvernement favorisait le commerce français par un régime préférentiel, et ne manquèrent pas en conséquence de faire jouer à l'encontre de nos produits les clauses d'anti dumping contenues dans leurs tarifs douaniers. Or si la simple exonération de la dernière vente a pu éveiller de pareilles manières la méfiance de certains gouvernements, comment croire qu'une exemption ou qu'un remboursement de 8 à 12 % les laissera indifférents, et que, à tort ou à raison, ils n'essaieront pas de protéger leurs propres produits contre un régime qui présente toutes les apparences extérieures du dumping ? Ces apparences sont d'autant plus probantes que dans certains cas il faudra, pour assurer la franchise des produits exportés, opérer par voie de remboursement. Or les nations étrangères n'ignorent pas que c'est là fréquemment la forme qu'emprunte le dumping. L'expérience du sucre au cours du xix^e siècle a été de ce fait assez concluante : sous prétexte de rembourser des droits perçus on versait à l'assujetti une somme qui, en excédant le montant de ceux-ci, constituait pour partie une prime à l'exportation (1). Nous croyons que le souvenir de cette pratique est encore trop vivace pour que les Nations concurrentes ne se croient pas immédiatement obligées de défendre leurs industries. Ce sera alors les représailles, et les marchés étrangers fermés aux producteurs français.

Telle est la situation que risque d'entraîner l'institution de la

1. Voir A. Arnauné, *Le commerce extérieur et les tarifs de douane*, p. 466 et suiv.

taxe à la production. Comme précédemment nous constatons que ce régime mettra l'Etat en face de l'alternative suivante : accorder l'exonération à tous les produits exportés et risquer des représailles qui rendraient impossible l'entrée de nos produits chez certaines nations étrangères, ou bien ne faire bénéficier ceux-ci d'aucun régime préférentiel, et créer pour l'industrie française une situation tout à fait défavorable dans la concurrence internationale. Dans un cas comme dans l'autre la taxe unique on le voit aboutit à la restriction de nos exportations.

En définitive la réforme aura sur notre commerce international le résultat suivant : en favorisant les importations et en restreignant les exportations, elle contribuera à rendre déficitaire notre balance commerciale et à retarder par conséquent le retour du franc à la parité-or. Remarquons ici encore combien ces conséquences sont dangereuses à une pareille époque, étant donné les projets du gouvernement. Toute politique de stabilisation ou de revalorisation, en faisant définitivement disparaître la prime à l'exportation qui résulte de la baisse du franc, se traduira par un déséquilibre momentané de notre balance commerciale : les exportations se trouveront réduites dans de fortes proportions et pendant un certain laps de temps les paiements à l'étranger s'effectueront avec difficulté. Si, au même moment, la taxe unique venait encore contribuer à accroître ce marasme temporaire des affaires d'exportation, il pourrait se faire alors que l'impossibilité de trouver des remises sur l'étranger compromit l'efficacité de la réforme monétaire. La conclusion sera donc la même que précédemment : le moment paraît aussi peu indiqué que possible pour effectuer la réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires.

CHAPITRE II

LA TAXE A LA PRODUCTION ET LE CONSOMMATEUR

Nous avons jusqu'ici examiné les avantages et les inconvénients de la taxe à la production en nous plaçant successivement au point de vue de l'Etat, des redevables, et des détenteurs du produit taxé. Il nous reste maintenant à considérer l'intérêt du consommateur, et à voir si la taxe unique est susceptible d'apporter certaines améliorations à sa situation présente.

Une seule chose est de nature à affecter le consommateur : le coût de la vie. Peut-on attendre de la taxe à la production une diminution de ce dernier ? Telle est la question qu'il nous faut résoudre.

Bien qu'il nous soit désagréable d'être, une fois de plus, en désaccord avec les partisans de la réforme, la vérité nous contraint à reconnaître que la taxe à la production ne peut qu'entraîner une hausse générale des prix de détail, et qu'en ce sens elle est essentiellement préjudiciable au consommateur.

Nous avons vu plus haut que la taxe à la production entraînait une augmentation du prix de revient industriel des produits français et nous avons dit que cette augmentation se présentait sous deux formes différentes : la première, que nous avons qualifiée de normale, et qui en elle-même n'est pas une cause de hausse des prix de détail, la seconde anormale, qui se répercute sur le prix de détail et qui est spéciale au régime de la taxe à la matière première. Donc voici un premier point certain : lorsque la taxe est perçue à la matière première, certains produits dérivés, ceux qui sont consommés après les transformations les moins poussées, subissent une hausse très sensible de leur prix de détail. Le consommateur devra donc pour les acquérir déboursier une somme supérieure à celle qu'il débourse actuellement ; ils lui parviennent grevés d'une charge fiscale supérieure à celle qu'il leur est imposée par la taxe sur le chiffre d'affaires.

Est-ce que, en revanche, l'augmentation normale du prix de revient n'influe en rien sur le prix de vente au détail des autres produits ? En d'autres termes est-ce que la taxe unique ; hormis le cas que nous venons d'examiner, est de nature à alourdir le prix des produits qu'elle frappe ? D'aucuns ont prétendu que non, en invoquant le fait que le tarif est calculé de façon telle, que sous les deux régimes (taxe sur le chiffre d'affaires et taxe à la production) la charge fiscale fut toujours identique pour un même produit. Que cette charge fiscale grève le produit progressivement et par fraction (régime actuel) ou qu'elle le grève en une seule fois au moment de sa fabrication ou à celui de la production de la matière première, n'est-ce pas toujours la même somme que le consommateur est tenu de déboursier ? Or c'est là précisément que réside l'erreur : assimiler ces deux cas, c'est méconnaître complètement le mécanisme, tant de la taxe à la production, que de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Pour bien saisir la différence qui existe entre l'une et l'autre, quant à l'augmentation du prix de détail, rappelons quelques-unes des notions relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires que nous avons déjà exposées dans notre introduction. La taxe sur le chiffre d'affaires augmente le prix des produits qui y sont soumis d'une somme supérieure à celle qu'encaisse effectivement l'Etat. La taxe en d'autres termes impose au consommateur un sacrifice supérieur à l'avantage qu'en retire l'Etat. Ce grave inconvénient provient de ce fait que les assujettis calculent leur pourcentage forfaitaire de bénéfice brut sur le prix de revient de leurs produits, prix dans lequel est déjà incorporé le montant de la taxe payée par les redevables antérieurs ; après être passé par quatre ou cinq changements de mains successifs, le produit parvient donc au consommateur grévé d'une somme sensiblement supérieure à celle qui est constituée par les versements effectués par les divers redevables. Malgré cela cette charge fiscale additionnelle qui ne profite à personne, n'en constitue pas moins un pourcentage assez minime de la charge fiscale totale.

S'il en est ainsi c'est que sous le régime de taxe sur le chiffre d'affaires, l'impôt est prélevé par fractions et au fur et à mesure des ventes et reventes successives, et que par conséquent la somme supplémentaire sur laquelle l'assujetti calcule son bénéfice commence par être à peu près insignifiante et croît en même temps

que le produit se rapproche du moment où interviendra la vente au consommateur : seul le détaillant prélève donc son bénéfice sur une somme dans laquelle est comprise la totalité de la charge fiscale dont est grevé le produit.

Sous le régime de la taxe à la production, au contraire, l'impôt est incorporé pour sa totalité et en une seule fois dans le prix du produit ; à chacune des ventes successives dont le produit fera l'objet, son prix se trouvera donc grevé de la même somme et les détenteurs calculeront chacun leur marge de bénéfice brut sur ce prix majoré de la totalité de la charge fiscale. Il en résulte que la charge additionnelle supportée en définitive par le consommateur se trouvera très supérieure à celle qui résulte de l'application de l'impôt actuel. Les prix de vente au détail s'en trouveront majorés d'autant.

On peut se rendre facilement compte de cette différence par un simple calcul. Supposons un produit vendu 100 francs à sa première vente et faisant l'objet de quatre transactions successives. Si à chacune d'entre elles il est perçu un bénéfice de 10 %, le produit subira les prélèvements suivants :

	Prix de revient	Impôt de 2 0/0
Première vente.....	100 fr.	2 = 102 fr.
Deuxième vente.....	102 fr. + 10 % = 112,20 +	2,24 = 114,33
Troisième vente.....	114,44 + 10 % = 125,8 +	2,50 = 128,30
Quatrième vente.....	128,3 + 10 % = 141,10 +	2,80 = 143,90
		<u>9,54</u>

Ainsi le consommateur paiera le produit 143 fr. 90 somme sur laquelle l'Etat perçoit 9 fr. 50 ; si la taxe n'avait pas été perçue, il l'eût payé 133 fr. 10. Il supporte par conséquent une charge additionnelle de 1 fr. 30 fr.

Procédons au même calcul en supposant que la taxe sur le chiffre d'affaires a été remplacée par une taxe unique de 9,50 % perçue lors de la première transaction.

	Prix de revient	Taxe à la production	Bénéfice	
Première vente.	100 fr. +	9,50		= 109,50
Deuxième vente.	109,5	»	+ 10 %	= 120,40
Troisième vente.	120,40	»	+ 10 %	= 132,40
Quatrième vente.	132,40	»	+ 10 %	= 145,60

Avec une taxe perçue à la production, le consommateur devrait verser 145 fr. 60.

Il verse donc 1 fr. 70 en plus et la charge additionnelle s'élève à 3 francs. Ainsi les résultats d'ensemble sont les suivants :

	Aucune taxe	Taxe sur le chiffre d'affaires	Taxe à la matière première
Prix de détail.	133,10	143,9	145,6
Somme perçue par l'État.	0	9,5	9,5
Charge additionnelle.	0	1,30	3

La taxe unique est donc une cause de vie chère beaucoup plus que la taxe sur le chiffre d'affaires.

Remarquons que dans les calculs qui précèdent nous avons supposé que les redevables avaient pris soin, lors de la substitution de la taxe à la production à la taxe sur le chiffre d'affaires, de déduire de leur prix de vente les sommes perçues au titre de celle-ci ; les prix de revient indiqués au tableau précédent sont donc des prix nets de tout impôt. Mais est-il bien certain que dans la pratique les choses se passeront ainsi, et que les redevables songeront, à partir du jour où on leur appliquera la taxe nouvelle, à tenir compte du fait que leurs prix de vente doivent être diminués de tout le montant des sommes perçues au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, sommes dont ils ne sont plus débiteurs désormais ? On peut en douter. Il est d'expérience courante en effet qu'un impôt de consommation quel qu'il soit, entraîne automatiquement lors de son institution une hausse des prix de détail, mais qu'en revanche sa suppression ne déclenche pas toujours une baisse correspondante de ces mêmes prix. Cette dernière, la plupart du temps, n'est que partielle, et ne correspond pas à la somme dont les produits ont

été légalement dégrevés. Le consommateur ne retire alors de la suppression de l'impôt qu'un bénéfice partiel, et une réforme qui avoit pour but son seul intérêt se traduit en réalité par un supplément de profit pour les anciens redevables.

Voilà, à notre avis le danger que la réforme présente pour le consommateur. Les redevables et détenteurs successifs des produits taxés, oublieront que la taxe sur le chiffre d'affaires n'est plus qu'un souvenir et continueront à vouloir vendre au même prix ; la taxe unique jouera alors comme un impôt de superposition et les prix de détail seront majorés dans des proportions considérables (1).

Des explications que nous avons données sur la cause de la charge additionnelle, il ressort que cette dernière est différente suivant que la taxe unique est appliquée à la matière première ou aux produits finis. Nous avons dit en effet que, le charge fiscale étant sous ce régime incorporée au prix du produit en une seule fois, les redevables calculeront tour à tour leurs marges de bénéfices bruts sur le prix du produit ainsi majoré, ce qui aboutit à grever ceux-ci d'une somme supérieure à celle encaissée par l'Etat et représentant un pourcentage assez élevé de la charge fiscale totale.

Il en résulte que cette charge additionnelle sera d'autant plus grande qu'un nombre plus important de revendeurs auront calculés leurs bénéfices sur le prix de revient majoré. En d'autres termes elle varie suivant le stade auquel est perçue la taxe et est d'autant plus élevée que le stade taxable est plus voisin de la matière première. C'est donc pour la taxe à la matière première que l'on enregistre la hausse du prix de détail la plus considérable.

En reprenant le calcul précédent et en supposant que la taxe unique doive être perçue lors de la troisième vente nous allons constater une diminution sérieuse de la charge additionnelle.

	Prix de revient	Taxe	Bénéfice	
1 ^{re} vente.....	100 fr.	»	»	= 100 fr.
2 ^{me} vente.....	100 fr.	»	10 %	= 110 fr.
3 ^{me} vente.....	110 fr.	9 fr. 50	10 %	= 131 fr. 40
4 ^{me} vente.....	131 fr. 40	»	10 %	= 144 fr. 50

Une taxe de 9 fr. 50 perçue lors de la troisième transaction, que nous supposons être celle effectuée par un fabricant, oblige le consommateur à verser 14 fr. 450, soit 9 fr. 50 de taxe et une charge additionnelle de 1 fr. 90.

Ainsi la taxe à la fabrication est, du point de vue du consommateur, préférable à la taxe à la matière première, puisqu'elle contribue à la hausse des prix dans de moins grandes proportions.

M. Alloend Bessand dans un rapport très documenté présenté au nom de la chambre de commerce d'Elbeuf a chiffré cette répercussion de la taxe unique sur les prix de détail en prenant pour objet de ces calculs un pardessus de laine (1). Nous reproduisons ici les résultats auxquels il est parvenu, car il nous paraît intéressant d'avoir des notions précises sur les conséquences de la réforme, et que les chiffres se rapportant à un objet de consommation courante sont beaucoup plus éloquentes que ceux dont nous avons déjà état, qui ont seulement la valeur d'une simple hypothèse.

M. Alloend Bessand a commencé par distinguer six processus différents par lesquels pouvait passer un pardessus de laine avant de parvenir à la consommation, et il a calculé la charge fiscale et le prix du produit correspondant à chacun d'eux.

	Prix de vente	Taxe incorporée
Premier processus.....	612,35	17,22
Deuxième processus.....	580,85	14,37
Troisième processus.....	578,10	13,90
Quatrième processus.....	543,40	12,91
Cinquième processus.....	520,10	10,58
Sixième processus.....	518,10	10,15

Il a ensuite supposé que, dans l'impossibilité de fixer une charge fiscale moyenne, le fisc se contenterait de choisir le chiffre indiquant la charge fiscale maxima soit 17,42. La taxe unique appliquée à la laine brute a sur le prix du pardessus les conséquences suivantes :

1. Délibération de la chambre de commerce d'Elbeuf du 13 avril 1926.

	Prix de vente	Taxe incorporée
Premier processus.....	620,65	17,22
Deuxième processus.....	589,40	17,22
Troisième processus.....	585,50	17,22
Quatrième processus.....	551,95	17,22
Cinquième processus.....	528,50	17,22
Sixième processus.....	525,50	17,22

Tous les prix de vente sont donc majorés respectivement de 8,30 ; 8,60 ; 7,40 ; 8,55 ; 8,40 et 7,40.

En appliquant la taxe à la fabrication sur le tissu de laine on aboutit au contraire à une majoration sensiblement inférieure.

	Prix de vente	Taxe sur le tissu
1 ^{er} processus.....	614,05	17,22
2 ^e —	586,95	17,22
3 ^e —	583,00	17,22
4 ^e —	546,95	17,22
5 ^e —	526,50	17,22
6 ^e —	523,55	17,22

Ici on le voit la majoration tout en étant encore supérieure à celle qui résulte de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires n'en est pas moins très inférieure à celle que nous venons d'indiquer pour le cas où la taxe serait perçue sur la laine brute.

Enfin M. Alloend Bessand, poussant jusqu'à l'extrême ses investigations, a calculé les prix de vente du pardessus pour le cas où la taxe unique serait perçue lors de la vente au détail. Il est parvenu à des résultats tout à fait édifiants ; le prix correspondant au premier processus ressortirait alors à 608,25 c'est-à-dire à un prix inférieur à celui auquel il est vendu sous le régime actuel.

Il en résulte par conséquent que pour le consommateur, la solution la plus avantageuse consisterait à percevoir la taxe lors de la dernière vente. En revanche la taxe unique, qu'elle soit perçue à la matière première ou à la fabrication, lui impose toujours des déboursés supérieurs à ceux auxquels le contraint la taxe sur le chiffre d'affaires.

La sous-commission de l'alimentation ici encore a cru découvrir

un moyen d'éviter cette répercussion de la taxe à la production sur le coût de la vie. Elle a une fois de plus recours à la même thérapeutique, que lorsqu'il s'agissait de garantir les assujettis contre les risques de non récupération de la taxe. La charge additionnelle très sensible que la taxe unique risque d'infliger au consommateur a son origine et son principe dans l'incorporation de l'impôt au prix de vente. En astreignant les redevables à facturer à part et en sus du prix de vente, le montant de la taxe due à l'administration, les détenteurs du produit taxé ne calculeront plus leur marge de bénéfice brut que sur des prix nets de tout impôt. Dès lors la taxe unique bien loin d'alourdir les prix des produits aboutira à une diminution sensible du coût de la vie, et constituera à cet égard une amélioration certaine sur la situation créée par l'application de la taxe de 2 %, amélioration dont le consommateur ne pourra que se féliciter.

Que vaut ce procédé ? Pas plus que précédemment lorsqu'on prétendait que grâce à lui les redevables ne verraient jamais l'impôt demeurer à leur charge. On ne peut en effet empêcher le revendeur d'incorporer le montant de la taxe au prix de revient sur lequel il calcule son bénéfice, qu'en fixant un maximum légal de profit (1).

Le revendeur, si on l'astreint à facturer à part la taxe qui a été payée au fisc, continuera à calculer son bénéfice brut sur son prix de revient total, taxe comprise, puis il déduira de son prix de vente le montant de la taxe et facturera à part ces deux articles.

Que gagnera le consommateur à cette complication nouvelle ? Rien. Un exemple nous en fera mieux saisir toute l'inanité. Soit une marchandise vendue par une usine à un grossiste et facturée 108 francs, taxe à la production de 8 % comprise. Si nous supposons que le grossiste prélève un bénéfice brut de 10 %, il revendra ses marchandises au prix de $108 + 10\%$ soit 118,80. Elles se trouvent d'ores et déjà grevées d'une charge additionnelle de 0,80. La sous-commission prétend que si l'usine avait facturé les marchandises 100 francs et, en plus, les 8 francs relatifs à la taxe unique, le revendeur eut calculé sa marche des bénéfices de 10 % non plus sur 108 francs mais sur 100 francs soit 10 francs. Le prix de vente du détaillant eut été de 110 francs plus le mou-

1. Voir Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 345.

tant de la taxe 8 francs, soit en tout 118 francs. La charge additionnelle de 0,80 disparaît donc.

Mais est-il bien certain que toujours les détenteurs successifs du produit taxé procéderont ainsi et que, en calculant leurs bénéfices de 10 % ils prendront soin de considérer le premier article seul, c'est-à-dire le prix net de toute taxe. Nous croyons tout au contraire qu'en l'espèce le grossiste, calculera son 10 % sur le prix de revient total de ses produits, c'est-à-dire sur 108 francs, et qu'il vendra par conséquent au prix de 118,80. Mais comme il est astreint à facturer la taxe à part, et en sus du prix de vente, il se bornera à vendre 110,80 taxe en sus. Pour le consommateur le résultat est le même et la charge fiscale additionnelle n'en subsiste pas moins.

Ainsi pour que le système proposé par la commission fût efficace, il faudrait que le commerçant, au lieu de calculer son bénéfice sur le prix de revient total, ne le calculât que sur le prix déduction faite de la taxe. Comme il y a intérêt pour lui à procéder différemment et à considérer son prix de revient véritable, nous croyons qu'à moins d'en venir à limiter le profit, on ne pourra remédier à cette conséquence de la taxe à la production. C'est là le seul moyen d'astreindre un commerçant à respecter cette prescription que l'on voudrait lui imposer. « L'idée qu'on amènera le commerçant à réduire son bénéfice, simplement en l'obligeant à inscrire à part le montant de l'impôt, est d'une candeur enfantine ».

Au surplus, comme le fait très justement remarquer M. Allix, il serait abusif d'empêcher les commerçants de relever leurs prix, alors que l'institution de la taxe unique, en accroissant leurs déboursés, les contraint à une augmentation corrélative de leurs fonds de roulement, augmentation qui se traduit en définitive par des frais généraux plus élevés.

En résumé, la taxe à la production bien loin de favoriser la baisse des prix ne peut, au contraire, que contribuer à leur hausse et, quelle que soit la façon dont on l'envisage, elle est essentiellement préjudiciable au consommateur. C'est là un argument, le plus fort croyons-nous, pour rejeter une imposition, que ses partisans, inspirés par un souci assez peu louable, s'efforcent de rendre acceptable en recourant au besoin à des procédés de persuasion qui ne tiennent aucun compte des vérités les plus essentielles.

APPENDICE.

Nous voudrions pour terminer cette étude des conséquences économiques de la taxe à la production, dire quelques mots des inconvénients ou plutôt des dangers d'ordre à la fois politique et économique que présente à notre avis cette mesure fiscale.

Nous prétendons que la taxe à la production est pour certaines industries le premier pas vers la nationalisation, ou tout au moins la porte ouverte à une ingérence de l'Etat de plus en plus obsédante dans l'industrie privée. Ce danger est moins une conséquence directe de la taxation unique, que le résultat de ses procédés de recouvrement.

Nous avons dit précédemment que la taxe unique n'était pratiquement recouvrable que grâce aux procédés de contrôle et de recouvrement utilisés en matière de contributions indirectes, l'exercice et les titres de mouvement. Si le parlement s'obstine à vouloir étendre à l'ensemble de l'industrie française le régime de la taxe à la production actuellement en vigueur pour quelques produits seulement, et si l'on veut que cette réforme ne soit en rien préjudiciable aux finances publiques, il faudra nécessairement abandonner l'espoir de voir le contrôle comptable et sur pièces suffire à assurer la rentrée de l'impôt. L'institution de la taxe unique doit avoir pour conséquences immédiates l'extension de l'exercice et des titres de mouvement à toutes les entreprises industrielles et à tous les produits français. Désormais toutes les industries seront nécessairement contrôlées par l'Etat qui peu à peu, par ses agents, en connaîtra tous les rouages et, si la tendance actuelle à la socialisation et au monopole publics va s'accroissant, il y a tout lieu de craindre qu'un jour l'Etat à force de s'ingérer dans les industries privées ne s'avise de vouloir se substituer à elles.

Nous ne prétendons pas, certes, que ce contrôle incessant doive à lui seul mener à la nationalisation de certaines industries, mais nous croyons qu'à une époque où les assemblées politiques paraissent pencher très nettement en faveur de ce procédé d'exploitation, il ne peut qu'aider à la réalisation de ces aspirations ruineuses. L'ingérence constante de toutes personnes publiques ou privées dans les affaires d'une autre aboutit presque automatiquement à la substitution de la première à la seconde.

Nous ne prétendons pas d'avantage que la naturalisation soit à craindre pour toutes les industries ; seule la grande industrie intégrée et concentrée court ce danger. En particulier l'industrie métallurgique, qui actuellement présente le degré de concentration le plus accentué, nous paraît être celle qui a le plus à redouter les conséquences d'une intervention étatique. Pour toutes les industries qui en sont restées à une concentration des entreprises embryonnaire la taxe à la production ne présente au contraire qu'un danger moindre : il est bien évident en effet que l'Etat ne pourrait jamais songer à prononcer la nationalisation des entreprises de cordonnerie.

Malgré ces réserves, les conséquences possible de l'institution d'une taxe à la production nous paraissent très nettes et nous croyons que ce serait faire preuve d'une singulière légèreté, que de ne pas en saisir toute la gravité et de ne pas voir combien elles sont menaçantes pour l'indépendance des entreprises privées.

TROISIÈME PARTIE

LA TAXE A LA PRODUCTION ET LES APPLICATIONS QUI EN ONT ÉTÉ FAITES PAR LES LOIS DU 13 JUILLET 1923 ET DU 4 AVRIL 1926.

Nous allons étudier dans cette dernière partie les régimes spéciaux applicables au charbon, aux animaux de boucheries, aux engrais, au thé et au café.

Ces produits sont soumis actuellement à un régime qui constitue une application du principe de la taxe à la production. Les transactions auxquelles ils donnent lieu ne sont plus passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires de 2 %, qui est remplacée par une taxe unique perçue à un seul stade de la circulation, l'importation ou la production pour les charbons, le thé et le café, l'abattage pour les viandes et enfin la fabrication pour les engrais.

Parmi ces cinq taxes il en est une qui, bien que considérée comme appartenant à la catégorie des taxes uniques, ne répond pas pourtant au but de la réforme : c'est la taxe à l'abattage. Il est dit en effet à l'article 60 de la loi du 4 avril 1926 « que le Ministre des Finances nommera des commissions en vue de substituer à la taxe sur le chiffre d'affaires des taxes *ad valorem* perçues à un ou plusieurs stades de fabrication ». Or la taxe à l'abattage est perçue d'après le poids de l'animal abattu. C'est une taxe spécifique très différente par conséquent de la taxe sur le chiffre d'affaire qu'elle a remplacée. Elle se rapprocherait plutôt des contributions indirectes. Malgré cette particularité elle n'en appartient pas moins à la catégorie fiscale des taxes à la production et nous l'étudierons comme telle. L'étude détaillée de ces régimes spéciaux nous permettra de voir comment le législateur a résolu les difficultés techniques que nous avons signalées au cours des chapitres précédents, et d'apprécier si ces difficultés ont été sérieusement surmontées. Nous pourrons ainsi, d'une manière

plus utile que précédemment, noter au passage toutes les faiblesses et toutes les imperfections du régime de la taxe à la production. La taxe sur les charbons et la taxe à l'abattage ont été instituées par la loi du 13 juillet 1925, la taxe sur les engrais, le thé et le café par la loi du 4 avril 1926.

CHAPITRE PREMIER

TAXE A LA PRODUCTION OU A L'IMPORTATION SUR LES CHARBONS

L'institution d'une taxe à la production destinée à tenir lieu de la taxe sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne les affaires de charbon, a été proposée pour la première fois au Sénat par M. le Sénateur Perrier. Le discours qu'il a prononcé devant la haute assemblée au cours de la séance du 6 février 1923, contient un long et substantiel exposé des raisons qui militent en faveur de la taxation unique des charbons et des difficultés que rencontre en cette matière l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires (1).

Ce dernier impôt appliqué aux affaires de charbon ne donne qu'un rendement extrêmement faible et très inférieur à celui qu'on en escomptait. Quelles sont les causes de cette moins-value ? M. le Sénateur Perrier en indique deux principales.

La première a trait à cette évasion fiscale que nous connaissons bien et qui a son origine dans la possibilité pour les assujettis de transformer la nature juridique, de leurs opérations. Les commerçants en charbon après le vote de la loi du 25 juin 1920 ont cessé d'opérer pour leur propre compte et sont devenus de simples courtiers ou commissionnaires. Au lieu de payer la taxe sur le montant de leurs ventes mensuelles, ils ne l'ont plus payée désormais que sur le montant des commissions touchées par eux à titre de rémunération de leurs services. Cette pratique parfaitement légale a sensiblement réduit les sommes que l'Etat eut dû toucher, si la taxe avait perçue dans des conditions normales.

La seconde cause de moins value réside dans l'impossibilité où se trouve le fisc de taxer la majeure partie du charbon consommé

1. *Journal officiel*. Débats parlementaires. Sénat, p. 253, n° du 7 février 1923.

en France, l'industrie qui est le plus gros consommateur de charbon échappant presque totalement à l'impôt. Les grosses entreprises industrielles pratiquent de plus en plus l'intégration et certaines d'entre elles ont annexé des charbonnages à leur exploitation principale : le charbon est ainsi livré directement de la mine à l'usine sans motiver la perception d'aucune taxe faute de changement de mains. Ce sont des quantités énormes de charbon qui bénéficient d'une exemption à peu près totale. Seule paie la taxe le charbon destiné, soit à la petite industrie, soit à la consommation familiale, c'est-à-dire la fraction la moins importante de la consommation totale. L'impôt tout en étant désavantageux pour l'Etat frappe donc plus lourdement les consommateurs les plus modestes ou profits des grosses affaires industrielles.

Pour ces deux raisons, la taxe sur le chiffre d'affaires, tout en étant parfaitement illogique et injuste, ne présente pas ici son avantage habituel qui est de faire boule de neige. M. le Sénateur Perrier ne voit qu'un remède à cette situation ; l'institution d'une taxe unique perçue au moment de la production pour les charbons nationaux, et de l'importation pour les charbons étrangers. Cette réforme doit avoir les conséquences suivantes ; désormais tous les consommateurs de charbon seront placés sur un même pied d'égalité, l'artisan, le foyer familial, comme l'entreprise industrielle ; la taxe étant perçue une fois pour toute au moment de la sortie du charbonnage, le charbon quel que soit son emploi supportera toujours la même charge fiscale. L'Etat y trouvera également son compte, d'abord parce que toute la consommation sera taxée, ensuite parce que la diminution du nombre des assujettis, conséquence immédiate de la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires entraînera une réduction parallèle des frais de perception (1).

Ce système, quoique présentant des avantages réels, n'était pas sans inconvénients. La critique en a été faite au cours de la séance du 6 février 1923 dans la réponse de M. le Sénateur Coignet à l'exposé de M. Perrier.

M. le Sénateur Coignet remarque tout d'abord que la réforme

1. Des calculs faits par M. le Sénateur Perrier, il résulte que l'institution de la taxe unique réduira les redevables de 10000 à 330.

doit avoir pour conséquence immédiate une élévation sensible du tarif applicable, élévation qui sera tout particulièrement ressentie par les consommateurs qui autrefois recevaient leur charbon, soit exempt de la taxe, soit grevé d'une somme assez minime. Ainsi les industriels qui employaient des charbons grevés d'un seul prélèvement soit 1,30 %, supporteront une charge supplémentaire de 0,50 % lorsqu'il sera perçu une taxe de 1,80 % à la production : cette surcharge contribuera à la hausse du prix des charbons et, d'une façon générale, de tous les produits dont les prix sont fonction de celui du charbon. Il en résultera une augmentation de dépenses pour toutes industries métallurgiques et pour les réseaux de chemins de fer qui paieront plus cher et leur charbon et tous les produits métalliques qu'ils emploient.

La métallurgie, gros consommateur de charbon, a aujourd'hui plus que jamais besoin d'exporter ; la réintégration de l'Alsace-Lorraine à la France, en accroissant la production française dans des proportions considérables, a fait une nécessité pour notre industrie de chercher à développer ses débouchés ; c'est pour elle une question de vie ou de mort. La métallurgie française pour demeurer et travailler à plein rendement doit essayer d'écouler à l'Etranger l'énorme trop plein de sa production ; elle n'y parvient qu'à la condition d'abaisser son prix de revient. Or est-ce bien à ce résultat que conduit la taxe à production ? Non certes ! Bien au contraire elle ne peut qu'aboutir à la hausse des prix nationaux et par suite à la restriction des exportations. C'est là une conséquence certaine et particulièrement grave.

Enfin du point de vue purement fiscal les avantages de la réforme paraissent assez illusoire. Est-il bien certain que la taxe à la production doive aboutir automatiquement à la réduction du nombre des recevables ? Si la taxe sur le chiffre d'affaires est supprimée pour les affaires concernant le charbon, est-ce à dire que tous les commerçants en charbon seront complètement délivrés des tracasseries du fisc ? Non, car ils seront exempts de la taxe qu'à raison de leur vente portant sur le charbon, et il n'en continueront pas moins à être redevables de la taxe pour les ventes de leurs autres produits. Ainsi les détaillants en charbon, malgré l'institution de la taxe unique subiront encore les investigations du fisc s'ils vendent en même temps du bois de chauffage, ou s'ils ont annexé à leur affaire un débit de boissons. Que devien-

nent alors ces économies présumées des frais de perceptions ? Les agents de l'administration continueront comme par le passé à contrôler les mêmes redevables, avec cette différence toutefois qu'une partie seulement de leurs opérations seront passibles de la taxe. Si cette différence de traitement entre deux catégories de transactions (celles portant sur le charbon, celles portant sur le bois) constitue un avantage pour le redevable, M. le Sénateur Coignet croit à l'inverse qu'elle ne peut être pour l'Etat qu'une source nouvelle d'évasion. Le détaillant déclarera un chiffre d'affaires mensuel exact, mais le montant des transactions portant sur le charbon sera démesurément gonflé au préjudice de celui des affaires de bois ou de spiritueux. Le redevable ne vendra plus désormais que du charbon. Il ne fera figurer ses autres opérations que pour la forme et afin de ne pas éveiller l'instinctive curiosité de l'agent vérificateur. Comment ce dernier découvrira-t-il la fraude ? Il n'y parviendra certainement pas. Ainsi ce que l'Etat gagne d'un côté, en instituant une taxe à la production, est perdu de l'autre.

Telle est la façon dont se posait, en ce qui concerne le charbon, la question de la taxe à la production.

Le Sénat malgré les très sages observations du Sénateur Coignet et l'opposition du Rapporteur général, M. Béranger, se laissa fléchir par les promesses incluses dans l'amendement Perrier. La taxe à la production sur les charbons fut votée à une voix de majorité. Repoussée par la Chambre, elle revint deux ans plus tard à l'ordre du jour, fut inscrite dans le projet de budget de 1925 et définitivement votée par la loi de finances du 13 juillet 1925.

L'article 142 de cette loi a décidé qu'à partir du 1^{er} octobre pour le charbon de terre, le coke, la lignite et les agglomérés, la taxe sur le chiffre d'affaires serait supprimée et remplacée par une taxe à la production de 1,80 %. Le tarif a été ensuite élevé à 2,50 % par la loi du 4 avril 1926 en même temps que le tarif de la taxe ordinaire passait de 1,30 à 2 %.

Pour le charbon produit en France la taxe est due uniquement par les exploitants de mines ou par les cokeries ; elle est liquidée sur le montant des ventes effectuées par les assujettis. S'il s'agit de charbon d'origine étrangère, le redevable est l'importateur ; il doit l'impôt sur la valeur en douane de la marchandise.

L'impôt est recouvré dans les mêmes formes et par les mêmes régies financières que la taxe sur le chiffre d'affaires ; c'est l'admi-

nistration des contributions indirectes qui est chargée du recouvrement pour les affaires portant sur les charbons nationaux, et l'administration des douanes pour les affaires d'importations. Les procédés de recouvrement et de contrôle sont strictement identiques : la taxe est perçue d'après une déclaration mensuelle de l'assujetti qui est astreint à subir les investigations de l'agent du fisc. Le contrôle est un contrôle sur pièce purement comptable, analogue à celui qui assure le recouvrement de la taxe ordinaire.

L'article 142 de la loi du 13 juillet 1925 a édicté un certain nombre d'exemptions. Ne sont pas passibles de l'impôt, les ventes faites par la mine aux mineurs. Sont encore exemptes les ventes effectuées entre assujettis : par exemple entre un charbonnage et un autre charbonnage ou entre un charbonnage et une cokerie. Au sujet des cokeries, la loi fait une distinction entre les entreprises qui fabriquent le coke à titre principal et les entreprises dont le coke n'est qu'un sous-produit, un résidu. Les premières, les cokeries proprement dites, reçoivent de la mine leur charbon exempt d'impôt ; il s'agit là en effet d'une vente entre assujettis. Par contre elles sont passibles de la taxe de 2,50 % pour leurs ventes de coke aux industries. A l'inverse, la mine doit la taxe sur le charbon fourni aux entreprises qui ne fabriquent du coke qu'à titre de résidu comme les entreprises d'éclairage par le gaz ; en revanche, n'étant pas à proprement parler des fabricants de coke, ces entreprises ne sont pas assujetties à la taxe pour les ventes de coke à l'industrie ou aux particuliers.

Enfin sont également¹ exonérées les exportations de charbon à condition toutefois que l'exportation soit effectuée par la mine ou par le fabricant : sont donc passibles de la taxe les ventes de charbon à l'étranger réalisées par les commerçants, et cela même dans le cas où le charbon est livré directement de la mine (1).

L'article 142 prévoit et résoud le cas assez fréquent où une industrie métallurgique exploite en même temps une cokerie : les livraisons faites de la cokerie à l'usine ne donnant pas lieu à un changement de mains, il a fallu que la loi édictât que la taxe serait perçue même en l'absence de transactions effectives. L'exploitant est tenu de fournir une déclaration estimative² des quantités de coke livrées par la cokerie à l'usine, déclaration dont l'administration peut contrôler

1. Voir Allix et Lecercle, *op. cit.*, p. 186.

l'exactitude en se référant aux mercuriales et aux cours officiels.

Tel est le régime de la taxe à la production sur les charbons. On en voit immédiatement les inconvénients : insuffisance du contrôle et impossibilité de toujours assurer l'exonération des affaires d'exportation. Nous avons dit précédemment que, hormis le cas de l'exportation directe par le producteur, il était à peu près impossible d'accorder la franchise aux produits destinés aux acheteurs étrangers, et cela parce que, autrement, l'Etat serait contraint d'opérer le remboursement des droits perçus. Nous avons exposé les raisons pour lesquelles un pareil régime nous paraissait impossible. Le législateur a également reculé devant une solution qui entraînerait des complications techniques inextricables, mais en ce faisant, il a adopté une solution hybride qui aboutit à une véritable absurdité puisque seules les exportations effectuées par les redevables de la taxe bénéficient de l'exonération.

Rien ne justifie théoriquement cette différence de traitement entre l'industrie et le commerce. Ce dernier, de par l'institution du régime nouveau, s'est trouvé nettement défavorisé au regard des producteurs qui, dans le commerce d'exportation, se trouvent jouir de plus grandes facilités. Cette disposition législative, contre laquelle nous nous élevons, est l'aveu formel de l'impuissance du législateur à parer à certaines difficultés d'ordre technique : édicter que seules seront exonérées de la taxe de 2,50 % les exportations effectuées par les redevables, c'est avouer que la taxe à la production sera, dans tous les cas où le commerce exporte lui-même, ruineuse pour ce dernier. Encore cette disposition n'a-t-elle qu'une importance relative pour le commerce du charbon dont la plus grosse partie a été de tout temps exportée par les producteurs eux-mêmes ; elle risque d'être par contre, véritablement catastrophique pour d'autres produits industriels qui sont généralement exportés par le commerce. Les difficultés relatives au régime de l'exportation étant pour ces produits identiques à celles qui en matière de charbon ont arrêté les réformateurs, il y a tout lieu de croire que la solution législative ne sera pas différente. Si la taxe unique doit être étendue à l'ensemble des produits français, la solution admise pour les affaires de charbon doit donner à réfléchir au commerçant français. Nous voudrions les persuader qu'ils ne seront pas mieux traités que les commerçants en charbon.

La taxe sur les charbons présente-t-elle au moins l'avantage d'un

rendement élevé ? A-t-elle répondu aux espoirs qu'elle avait fait naître ? Nous ne le croyons pas.

M. le Sénateur Perrier en soutenant son amendement avait fixé à 108 millions le rendement probable de la taxe à la production sur les charbons. Il avait pris pour base de ses calculs le prix des charbons au cours de l'année 1923 et avait supposé qu'il serait perçu à la production ou à l'importation une taxe de 1,80 %. Si nous supposons ces calculs exacts pour 1923, et que nous voulions les comparer au rendement actuel de la taxe, il faudrait faire subir plusieurs corrections aux chiffres obtenus. Remarquons en effet que le tarif actuel en vigueur n'est pas de 1,80 % mais bien de 2,50 % soit une majoration d'environ 38 %; cette élévation de tarif eut dû parallèlement élever le rendement de la taxe à 149 millions. Voici pour la première correction. Il en est une plus importante : elle a trait à la hausse du prix des charbons depuis l'année 1923; on peut estimer sans exagération qu'entre 1923 et 1927 le prix du charbon a au moins doublé (encore sommes-nous certainement au-dessous de la vérité). La taxe à la production étant une taxe *ad valorem* son rendement eut du croître dans la même proportion que le prix de la marchandise qu'elle frappe : il devrait être en 1927 de 298 millions. Or dans le projet de budget de 1927 il n'est prévu que pour 186 millions. Nous pouvons donc en conclure que la taxe à la production appliquée aux affaires concernant le charbon ne procure à l'Etat que des sommes très inférieures à celles qu'on en attendait.

Mais les ressources qu'en tire l'Etat sont-elles au moins supérieures aux recettes que procurait la taxe sur le chiffre d'affaires si elle était toujours en vigueur ? Il est très difficile de répondre à cette question. Il faudrait pour cela connaître le rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires appliquée au charbon et c'est là, nous l'avons vu, un calcul à peu près impossible. Nous croyons malgré tout que l'Etat s'il n'a pas gagné à la réforme autant que ses partisans le lui promettaient, n'y a cependant pas perdu. Encore faudrait-il, pour porter un jugement définitif sur la question, pouvoir calculer le volume des transactions qui échappent à l'impôt, par suite de la dualité de traitement entre les diverses catégories d'opérations effectuées par les mêmes redevables.

Tout compte fait, l'Etat n'a à notre avis retiré de la substitution de la taxe unique à la taxe sur le chiffre d'affaires, qu'un très

maigre avantage. Pour qui donc a-t-elle constituée une amélioration, un progrès ? Pour personne. Pas plus pour le détaillant qui malgré le nouveau régime n'en continue pas moins à être passible de la taxe sur le chiffre d'affaires, que pour le grossiste qui a vu brusquement se fermer les marchés étrangers. Quant à l'industrie elle n'a certainement pas à se féliciter de l'institution d'une taxe qui contribue à la hausse de son prix de revient et qui par suite aboutit à aggraver sa situation vis-à-vis de la concurrence internationale.

Puisque le nouveau régime ne contente personne, pas plus l'Etat que les intéressés, pourquoi nous dira-t-on a-t-il été institué. Nous ne saurions le dire.

CHAPITRE II

LA TAXE A L'ABATAGE

La taxe à l'abatage a été pour la première fois proposée à la Chambre par M. Jules Bertrand (1) dans sa proposition de loi du 21 décembre 1922.

L'exposé des motifs contient une critique très serrée des inconvénients et des difficultés que rencontrait l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires au commerce des animaux de boucherie.

La principale de ces difficultés a son origine dans le double régime fiscal auquel sont soumis ceux qui se livrent au commerce des animaux de boucherie. Ces derniers peuvent en effet être vendus, soit par des agriculteurs, soit par des marchands en bestiaux. Les premiers, s'ils n'opèrent que sur les produits de leurs élevages, sont exempts de la taxe, alors que les seconds en sont toujours passibles. Cette différence de traitement crée entre les divers vendeurs une grave inégalité au préjudice des marchands en bestiaux qui, s'ils ne veulent point prendre à leur charge le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires, sont naturellement contraints de vendre plus cher que les agriculteurs, dont les produits sont exempts d'impôt. Pratiquement l'exonération dont bénéficient ceux-ci ne profite qu'à eux et non point comme on pourrait être tenté de le croire au consommateur. L'agriculteur vendra ses produits au même prix que le commerçant et empochera un bénéfice supplémentaire de 1,30 %. Si par exception les agriculteurs se contentaient d'un bénéfice normal, les commerçants obligés de les suivre se trouveraient dans l'impossibilité de récupérer la taxe dont ils supporteraient finalement tout le poids.

La coexistence d'une double catégorie de vendeurs soulève une autre difficulté qui est de nature à affecter le rendement de l'impôt.

1. Deuxième séance du 21 décembre 1922, *Journal officiel*, documents parlementaires. Chambre annexe 5309, p. 2608.

Comment en effet distinguer dans la pratique, le commerçant assujetti de l'éleveur exonéré ? Dans le cas où ce dernier vend à la fois des animaux provenant de son élevage et des animaux achetés, comment faire la discrimination entre les transactions exonérées et les transactions soumises à la taxe ? Ces difficultés sont encore accrues lorsqu'il s'agit d'herbagers ou d'engraisseurs qui vendent des bestiaux sur un marché : ces bestiaux ont-ils été vraiment engraisés par eux ou bien tout simplement achetés ? Toutes ces complications étaient dans la pratique à peu près impossible à résoudre et il faut reconnaître que le régime sur la taxe du chiffre d'affaires laissait en cette matière une large place à la fraude.

On faisait valoir à l'encontre de la taxe sur le chiffre d'affaires, un autre argument tiré de l'impossibilité dans laquelle se trouve le vendeur de fixer à son gré un prix tel, qu'il lui soit possible de récupérer la taxe. Les animaux de boucherie sont en effet vendus dans des halles et des marchés, à des cours fixes qui dépendent de l'offre et de la demande du moment. Les vendeurs ne peuvent vendre qu'à ce prix, qu'il soit avantageux ou non, et en aucun cas ils n'en sont les maîtres. L'incidence de la taxe est alors particulièrement incertaine, l'assujetti pouvant un jour récupérer la taxe et même faire un bénéfice supplémentaire, alors que le lendemain l'abondance de l'offre le contraindra peut-être à conserver la taxe à sa charge ? Il paraît donc y avoir ici, entre le cas particulier des animaux de boucherie et la taxe sur le chiffre d'affaires, incompatibilité complète, puisque l'assujetti se trouve absolument impuissant à fixer un prix qui lui permette de récupérer l'impôt payé au Trésor.

Enfin on faisait encore valoir en faveur de la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires un dernier argument. Les commerçants en bestiaux tout comme les commerçants en charbon ont transformé la nature juridique de leurs opérations et n'ont plus opéré qu'à titre de courtiers. La taxe au lieu d'être due sur le prix des animaux vendus ne l'a plus été que sur le montant des commissions touchées par les intermédiaires.

Pour toutes ces raisons, l'article 143 de la loi du 13 juillet 1925 a supprimé la taxe sur le chiffre d'affaires pour toutes les affaires portant sur le commerce des animaux de boucherie et sur le commerce de la viande fraîche. La taxe sur le chiffre d'affaires est remplacée par une taxe à l'abatage perçue d'après le poids vif de l'animal au moment où il est présenté à l'abattoir. Le fait générateur de l'impôt,

c'est l'abatage et le débiteur de la taxe est le propriétaire de l'animal au moment où celui-ci est abattu.

La taxe sur les animaux de boucherie est une taxe spécifique : son tarif frappe d'une somme fixe chaque kilo de poids vif : il est de 0,20 par kilo de poids vif pour le veau et le mouton, de 0,125 pour le bœuf, de 0,10 pour le cheval et de 0,25 pour le porc. Le poids vif c'est le poids de l'animal vivant au moment où il va être abattu.

Un décret du 4 octobre 1925 a précisé les conditions d'application de la loi du 13 juillet 1925. Aux termes de l'article il est fait une distinction, quant au champ d'application de la taxe, entre, d'une part les bovidés, ovidés et suidés, et d'autre part les équidés. En ce qui concerne les premiers, la taxe sur le chiffre d'affaires est supprimée pour toutes les transactions auxquelles il donne lieu, lorsqu'il est constaté que ces transactions n'aboutiraient pas directement à la boucherie : ainsi désormais les ventes de bœufs ou de moutons se trouvent exonérées, que l'animal soit destiné à un abattoir ou acquis par un agriculteur pour son élevage. Pour les équidés au contraire, la loi distingue entre les opérations qui aboutissent à la boucherie et celles qui aboutissent à tout autre usage ; les premières seules sont exonérées de la taxe du chiffre d'affaires, les secondes au contraire continuent à être soumises au droit commun. Cette différence de traitement est parfaitement logique : la plupart des transactions portant sur les bovidés, ovidés et suidés, aboutissent à la boucherie, qui constitue l'usage normal de ces animaux. La proportion d'entre eux qui sont utilisés à d'autres fins est très faible, alors que tout au contraire les équidés ne sont dirigés sur les abattoirs qu'exceptionnellement : les transactions auxquels ils donnent lieu n'ayant dans la majorité des cas rien de commun avec le commerce de la boucherie, il est naturel que l'application de la taxe à l'abatage soit limitée aux cas exceptionnels où ces animaux sont destinés à l'alimentation.

La taxe étant perçue à l'abatage n'était pas applicable aux animaux abattus hors de France. La loi du 13 juillet 1925 a fixé un tarif d'équivalence pour les viandes fraîches, frigorifiées ou congelées importées en France. Se fondant sur cette constatation qu'à un kilo de viande net correspond deux kilos de poids vif, la loi a fixé le tarif des viandes importées au double du tarif applicable aux animaux abattus en France : il est de 0,40 par kilo de poids net

pour les veaux et les moutons, de 0,25 pour les bœufs et les chevaux et de 0,50 pour les porcs.

Les articles 3 et suivants du décret du 4 octobre 1925 ont prescrit les mesures destinées à assurer le recouvrement de la taxe.

L'article 3 astreint les personnes ou les sociétés qui font abattre à déposer au bureau des contributions indirectes dans le ressort duquel se trouve l'abattoir, une déclaration indiquant leurs nom, prénoms et domicile, la nature et le siège du commerce qu'elles exercent à titre principal et enfin l'abattoir ou la tuerie particulière dans lequel elles font effectuer leurs opérations. Cette déclaration est assimilable à la déclaration d'existence exigée des assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires. Elle a simplement pour but de faire connaître à l'administration le nombre et la qualité des assujettis.

L'article 4 astreint encore les redevables à adresser au receveur des contributions indirectes le relevé de leurs opérations d'abatage et à acquitter les droits en même temps. Cette déclaration doit être, pour les contribuables qui opèrent dans une ville de plus de 100.000 habitants, renouvelée chaque quinze jours et présentée à l'administration dans les dix jours qui suivent chaque quinzaine. Pour les autres contribuables, ceux qui opèrent dans une ville de moins de 100.000 habitants, la déclaration est mensuelle et doit être fournie dans les dix jours de chaque mois en ce qui concerne les affaires du mois précédent.

Les redevables qui font abattre dans des abattoirs ou des tueries particulières où il n'est pas procédé aux opérations de pesées devront dans leurs déclarations indiquer le nombre de bêtes abattues de chaque catégorie et le poids en viande nette obtenu. Le poids net est au poids vif dans la proportion de 50 % pour les bovidés, ovidés, équidés et de 80 % pour les suidés.

Enfin l'article 8 du décret du 4 octobre 1925, édicte des prescriptions spéciales en ce qui concerne les tueries particulières : leurs exploitants sont contraints d'inscrire sur un registre spécial, parallèlement à tout abatage, chacune de leurs opérations, avec le poids vif de chaque animal à abattre et l'indication des noms et adresse des personnes pour le compte desquelles l'opération est effectuée. Cette prescription permet à l'agent de l'administration d'exercer un contrôle effectif à l'égard des déclarations des redevables : l'examen du registre spécial tenu par le propriétaire ou l'exploitant de la tuerie permet de connaître le poids de viande

abattue pour le compte de chaque redevable, et de contrôler ainsi efficacement la sincérité de sa déclaration. Comme d'autre part chaque redevable est tenu au moment où il commence ses opérations d'indiquer à l'administration l'abattoir ou la tuerie où il fait abattre, rien ne paraît pouvoir échapper à l'agent vérificateur. Il semblerait que l'assujetti fut entouré d'un filet aux mailles minuscules et se trouve à la merci du fisc. Nous verrons pourtant que malgré ces apparences extérieures favorables, la taxe à l'abatage prête à la fraude plus que tout autre impôt et que l'administration se trouve absolument incapable de la déjouer.

La loi du 13 juillet 1925 avait strictement limité l'application de la taxe nouvelle au commerce de la viande fraîche ; le commerce de la viande cuite, c'est-à-dire de la charcuterie, restait assujettie à la taxe ordinaire de 2 %. La loi du 4 avril 1926 a étendu le bénéfice de l'exonération aux affaires portant « sur la viande de porc cuite, salée ou travaillée » ; le commerce de la charcuterie ne se trouve donc pas entièrement libéré de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires puisque seuls les produits à base de porc se trouvent bénéficier de l'exonération. On peut facilement prévoir les difficultés d'application d'une imposition dans laquelle on pousse l'amour du *distinguo* jusqu'à soumettre à deux régimes différents le saucisson d'Arles et le saucisson de Lyon.

Que penser du régime nouveau auquel est soumis le commerce des animaux de boucherie ? La taxe à l'abatage est-elle avantageuse pour l'Etat ? Nous ne le croyons pas. Sans doute et comme précédemment nous reconnaissons que l'Etat n'a certainement rien perdu à la réforme : la taxe sur le chiffre d'affaire appliquée au commerce des animaux de boucherie avait donné de graves mécomptes et son rendement était très inférieur à celui que l'on pouvait en attendre. Mais de là à dire que le produit de la taxe à l'abatage est supérieur à celui de la taxe ordinaire, il y a loin.

Le régime nouveau prête à la fraude tout autant que l'ancien, seulement cette fraude a changé d'aspect et le contrôle des agents de l'administration est tout aussi impuissant à la déjouer. La principale cause d'évasion réside dans la faculté qu'ont les commerçants de faire abattre dans des tueries privées, à l'égard desquelles l'administration ne peut exercer qu'un contrôle absolument vain. Voici par exemple un négociant en bestiaux qui fait abattre dans une tuerie privée dont il connaît l'exploitant. Ce dernier n'inscrira

sur son registre spécial qu'une fraction du poids total abattu au compte du commerçant : de son côté dans sa déclaration, le redevable ne déclarera que cette même fraction. L'Etat est fraudé : de quels moyens dispose le fisc pour découvrir l'omission ou l'insuffisance ? D'aucun. Si la déclaration du redevable concorde avec les inscriptions du registre de la tuerie, l'agent vérificateur est contraint de s'en tenir là : il lui est impossible de contrôler la sincérité et de la déclaration du redevable et des inscriptions du registre.

Même en l'absence de collusion entre l'exploitant de la tuerie et l'assujetti la faude est possible : Voici par exemple un commerçant dont la déclaration ne concorde pas avec les inscriptions du registre spécial : il a déclaré avoir fait abattre 5.000 kilos de poids vif, alors que l'examen du registre fait ressortir à son compte un total de 8 000 kilos. L'agent du fisc demandera des explications au redevable qui déclarera n'avoir fait abattre que 5.000 kilos et imputera les 3.000 kilos omis ou dissimulés à une erreur commise par l'exploitant de la tuerie. L'Administration est-elle à même de vérifier ses dires et de s'assurer si véritablement le redevable n'a pas fait abattre plus de 5.000 kilos de poids vif ? Non. Là encore le fisc est impuissant à se défendre contre la fraude. Des difficultés de ce genre sont dans la pratique extrêmement fréquentes et se liquident toujours au bénéfice des assujettis. Le fisc a toutefois une consolation, c'est de savoir de combien il est fraudé. C'est la seule différence qui sépare ce genre d'évasion de celui qui provient d'une collusion entre le redevable et l'exploitant de la tuerie et dans lequel l'Administration ignore les quantités soustraites à l'impôt.

Si la fraude est tellement pratiquée et si par conséquent le rendement de l'impôt est très inférieur à celui que l'on espérait, c'est uniquement parce que l'on a commis l'erreur de croire qu'une taxe indirecte, aussi voisine des impôts de consommation, pouvait être perçue dans les mêmes formes et d'après les mêmes procédés que la taxe sur le chiffre d'affaires. Toutes les fois que le générateur de l'impôt est constitué par un fait matériel ou par un acte juridique, production, fabrication, abatage, vente, la rentrée de cet impôt ne peut être assurée que de deux façons : il faut, soit que les agents de l'administration soient à même de toujours constater le fait générateur, soit que ces mêmes agents disposent de moyens de contrôle

qui leur permettent de suivre les marchandises postérieurement au moment où le fait générateur se produit.

Chacun de ces deux procédés est employé dans notre législation fiscale : le premier s'applique au droit de fabrication sur les bières ; un poste d'agents des contributions indirectes est installé dans la Brasserie et contrôle les quantités fabriquées. Le fait générateur, la fabrication, étant saisie par le fisc, les bières circulent ensuite librement et rien ne peut échapper à l'impôt. Le second est en vigueur en ce qui concerne le droit de circulation sur les boissons hygiéniques : le fait générateur étant la vente à la consommation, il est impossible, étant donné le nombre des redevables, de le contrôler. L'Etat astreint alors les commerçants à se munir pour chaque transport de marchandises d'un titre de mouvement qui permet au fisc de contrôler l'application du droit postérieurement au fait générateur. A cette première garantie s'ajoute celle de l'exercice grâce auquel l'agent vérificateur est continuellement au courant des quantités reçues et des quantités expédiées par le redevable.

Hors de ces deux procédés de contrôle, la rentrée de l'impôt ne peut dépendre que du bon vouloir de l'assujéti : si le fait générateur échappe au fisc et si la circulation des marchandises se fait librement, l'administration ne dispose plus d'aucun moyen pour saisir la matière imposable.

En matière de taxe à l'abatage le fait générateur, c'est l'abatage, impossible à contrôler d'une façon permanente ; resterait donc la possibilité de soumettre les redevables à l'obligation de l'exercice et des titres de mouvements. La loi a reculé devant cette solution extrême, si bien que le fisc se trouve dans l'incapacité d'exercer un contrôle effectif à l'égard des déclarations. Si le redevable a introduit dans ses magasins, puis vendu, plus de viande que, d'après sa déclaration, il n'a fait abattre, l'agent de contributions n'est pas à même de s'en rendre compte. Il est forcément contraint d'accepter *a priori* pour exacte la déclaration du redevable.

Si la taxe à l'abatage n'a eu, du point de vue de l'Etat, aucune utilité est-elle au moins de nature à intéresser le consommateur ? Pas d'avantage. On escomptait de l'institution de la taxe unique une diminution sensible du prix de la viande, et l'expérience a prouvé que la réforme n'avait eu sur les prix aucune espèce d'influence. Le prix de la viande est resté après le vote de la loi du 13 juillet 1925, ce qu'il était auparavant. Peut-être même a-t-il augmenté, sans que l'on

puisse, il est vrai, attribuer cette hausse à l'application du nouveau régime. La vérité, c'est qu'entre tous les facteurs qui agissent sur les prix, dans un sens ou dans l'autre, il est bien difficile, sinon impossible, d'isoler l'importance respective de chacun d'eux. Toutefois nous pouvons dire comme M. le Professeur Allix « que la taxe à l'abatage tend à augmenter de tout son montant et même d'un peu plus de son montant le prix de la viande, sans que d'autre part la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires, dont les intéressés gardent pour eux le bénéfice, se traduise par aucune tendance compensatrice à la diminution » (1).

La mise en application de la taxe à l'abatage a suscité certains conflits, d'une part entre les chevillards de la Villette et les bouchers au détail et d'autre part entre l'administration et les agriculteurs.

Les chevillards, bouchers en gros qui achètent les bestiaux au marché de la Villette et les font abattre, prétendaient que la taxe était trop lourde pour le commerce de gros et qu'ils devaient se la faire rembourser par les bouchers au détail en la facturant en sus du prix de vente. Les bouchers au détail, à l'inverse, leur opposaient, en se fondant sur ce principe que la taxe à l'abatage n'est qu'une modalité d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, que le montant de l'impôt devait être incorporé au prix de vente et que, hormis le cas d'un accord entre vendeurs et acheteurs, elle ne pouvait être facturée en sus du prix convenu et librement débattue entre les parties. Juridiquement la prétention des chevillards était insoutenable. La question a été portée devant un arbitre qui, essayant de contenter les deux parties en cause, n'a contenté personne. La sentence arbitrale donne, en droit, raison aux bouchers au détail : la taxe, étant légalement à la charge du propriétaire de l'animal au moment où ce dernier est présenté à l'abattoir, ne peut être récupérée sur les acheteurs par voie de facturation en sus du prix de vente. Mais en fait le redevable peut chercher à récupérer le montant de l'impôt payé au fisc, soit en l'incorporant à son prix de vente, soit en le facturant en sus après entente amiable avec ses acheteurs.

Le conflit qui est né entre l'administration et les agriculteurs faisant abattre des animaux élevés par eux, posait une question plus délicate. Sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires les agri-

1. Voir Allix et Lecerclé *op. cit.*, p. 194.

culteurs qui faisaient abattre, puis vendaient à des bouchers au détail, les animaux provenant de leurs élevages étaient exempts d'impôt. Lorsque la taxe à l'abatage a été substituée à la taxe sur le chiffre d'affaires, ils ont prétendu continuer à bénéficier du même régime, et se sont heurtés aux prétentions contraires de l'administration : celle-ci leur a opposé que la taxe nouvelle était due du fait de l'abatage par le propriétaire de l'animal, sans que la loi ait fait une distinction quelconque entre le cas où le propriétaire est un agriculteur et celui où le propriétaire est un négociant en bestiaux. Toutefois l'administration faisait une distinction : la taxe n'était exigée des agriculteurs que pour les quantités de viande abattue et revendue, soit à des particuliers, soit à des bouchers ; à l'inverse, ils continuaient à bénéficier de l'exonération totale pour les viandes destinées à leur consommation personnelle, ou à celle des personnes qui vivent sur leurs terres.

Les syndicats agricoles ne se sont point montrés satisfaits de cette interprétation de la loi du 13 juillet 1925, et ils ont répondu à l'administration que la taxe à l'abatage, n'ayant en rien modifié la taxe sur le chiffre d'affaires, mais seulement transformé son mode de perception, les agriculteurs devaient continuer à être soumis au même régime, c'est-à-dire à bénéficier de l'exonération totale que leur assurait la loi du 25 juin 1920.

Finalement la question est venue à la Chambre et au cours de la séance du 23 février 1927, les difficultés qu'elle contenait ont été résolues conformément à la théorie de l'administration. Les agriculteurs sont passibles de la taxe à l'abatage pour les quantités de viandes vendues à des particuliers ou à des bouchers. Mais la Chambre désirant atténuer ce que cette solution pouvait présenter de rigoureux a fait remise aux agriculteurs de toutes les amendes encourues depuis la mise en application de la loi du 13 juillet 1925 et des sommes dues au titre de la taxe à l'abatage, depuis la même date. Le législateur reconnaît que les agriculteurs, bénéficiant sous le régime précédent de l'exonération complète, ont pu valablement se croire de bonne foi exonérés de la taxe nouvelle.

CHAPITRE III

TAXE A LA FABRICATION SUR LES ENGRAIS.

Si l'on peut dans une certaine mesure admettre que le régime de la taxe sur le chiffre d'affaire était inapplicable aux affaires portant sur le charbon et les animaux de boucherie, il est à peu près impossible au contraire de trouver des arguments sérieux en faveur de l'extension de la taxe à la production à la fabrication et au commerce des engrais.

L'application de la taxe sur le chiffre d'affaires aux engrais ne donnait aucun mécompte et ne se heurtait à aucune difficulté particulière. Si, malgré cela, le régime de la taxe unique leur a été appliqué, c'est uniquement parce que le Parlement désirait pousser plus avant l'expérience d'une réforme que l'on considérait comme essentielle. Mais nous le répétons encore on ne saurait découvrir, comme précédemment en matière de charbon et d'animaux de boucherie, aucun argument de nature à justifier la substitution de la taxe unique à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Quoi qu'il en soit l'article 60 de la loi du 4 avril 1926 a décidé que pour certains engrais, nitrate de soude, nitrate de chaux, cyanamine, sulfate d'ammoniaque, sels de potasse, scories de déphosphoration, superphosphates et tourteaux, la perception de la taxe de 2 % était supprimée et remplacée par une taxe de 3,50 % perçue à la fabrication ou à l'importation. Toutes les opérations postérieures à la fabrication auxquelles peuvent donner lieu ces engrais, échappent totalement à la taxe ordinaire qui n'est plus perçue qu'une fois, sous forme de taxe à la fabrication ou à l'importation, à un seul stade de la circulation de ces produits.

La taxe sur les engrais est due par le fabricant ou par l'importateur mais à condition que ceux-ci vendent à la consommation ou au commerce. Les transactions entre fabricants à l'inverse sont exonérées, et la perception est reportée à la dernière vente. Ce

régime s'applique aussi bien aux engrais nationaux qu'aux engrais étrangers : le fabricant qui importe des engrais ne doit pas la taxe à l'importation. Celle-ci n'est exigible que postérieurement lors de la vente de ces engrais au commerce ou à la consommation ; de même le fabricant vendant ses produits à un autre fabricant n'est pas passible de la taxe qui est due par le fabricant acheteur, s'il vend au commerce, ou par l'acquéreur suivant, si l'acheteur a revendu à un nouveau fabricant. L'exonération des ventes entre assujettis est logique : elle permet d'éviter que la taxe ne soit perçue plusieurs fois sur un même produit.

L'énumération faite par l'article 60 des engrais soumis au régime de la taxe unique est considérée comme limitative. Tous les engrais non compris dans le texte de l'article 60 restent donc passibles de la taxe ordinaire de 2 %. L'administration a tiré de cette disposition deux conséquences, dont l'une pour le moins est contestable.

La première a trait aux engrais composés, dans la fabrication desquels entre un ou plusieurs des engrais énumérés à l'article 60 : l'administration a décidé qu'ils restaient passibles de la taxe ordinaire de 2 % quand bien même les produits qui les composent auraient chacun individuellement acquitté la taxe à la production de 3,50 %. Cette interprétation est abusive. Si l'énumération de l'article 60 est limitative, il ne s'ensuit pas pour cela que les engrais composés, dans lesquels entrent des engrais énumérés à l'article 60, doivent être placés sous le régime de droit commun : ils devraient tout comme les engrais simples être exonérés de l'impôt toutes les fois que les produits qui entrent dans leur composition ont déjà acquitté la taxe de 3,50 %.

La seconde concerne les engrais dans lesquels entrent des produits non visés à l'article 60 de la loi du 4 avril 1926. L'administration a décidé que le régime de la taxe unique ne pouvait leur être appliqué et qu'ils demeureraient passibles de la taxe ordinaire de 2 %. Ici cette solution, quoique regrettable, est logique et même inévitable : pour faire bénéficier ces engrais du régime nouveau il serait nécessaire de procéder à des ventilations, dont l'application pratique soulèverait des difficultés et susciterait des litiges continuels.

Quoi qu'il en soit ces deux solutions, logiques ou non, aboutissent dans certains cas à frapper les engrais composés d'une véritable surtaxe, puisque la taxe de 2 % s'ajoutera à la taxe unique

de 3,50 % que supportent déjà les éléments qui entrent dans leur composition,

Si en substituant la taxe à la production à la taxe sur le chiffre d'affaires, le Parlement a espéré faire baisser le prix des produits, voilà, en ce qui concerne le cas particulier des engrais, un remarquable résultat, qui, pour des esprits avertis, devrait constituer un avertissement et comme un signal d'alarme. Le renchérissement des produits, du fait des doubles perceptions, est un phénomène qui se révélera absolument général toutes les fois que l'on voudra appliquer le système de la taxe unique à des produits qui subissent des transformations industrielles multiples (1).

L'article 60 prévoit en outre, que seront également exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires les ventes de phosphate os, pyrites, servant à la fabrication des superphosphates. Cette disposition est essentielle : la taxe à la production tenant lieu de tous les prélèvements effectués au cours de la circulation du produit sous le régime de la taxe de 2 %, il faut si l'on veut remplacer celle-ci par une taxe à la fabrication, exonérer, non seulement les opérations postérieures à la fabrication, mais encore toutes les ventes qui lui sont antérieures. Il faut en d'autres termes que la matière première parvienne au transformateur exempté de tous droits. Enfin l'article 60 édicte que les exportations d'engrais visées au texte seront exonérées à la taxe de 3,50 % dans la mesure seulement où ces exportations sont effectuées par les fabricants. Les affaires d'exportation réalisées par les commerçants restent donc passibles de la taxe : autrement dit, la taxe est due par le fabricant au moment de la vente au commerce, sans qu'il puisse être procédé à des remboursements de droits perçus, dans le cas où ultérieurement l'on procéderait à l'exportation des produits qui ont déjà acquitté la taxe.

La taxe sur les engrais, telle que l'avait organisé l'article 60 de la loi du 4 avril 1926, était-elle applicable ? Il n'était fait allusion, ni aux procédés de contrôle destinés à éviter que les exonérations ne fussent étendues aux produits passibles de l'impôt, ni aux formalités à remplir par les redevables pour obtenir l'exonération prévue par le texte. Or l'application de cette nouvelle taxe s'annonçait comme extrêmement délicate : la loi du 4 avril 1926 prévoyait en

1. Voir un article de M. Allix, dans la *Revue politique et parlementaire* du 10 juin 1926,

effet que trois catégories d'affaires seraient exemptes d'impôt : les affaires d'importation ou de vente concernant des produits servant à la fabrication des engrais visés au texte; les exportations par les fabriquant d'engrais visés au texte et enfin les importations ou les ventes d'engrais visées au texte à destination de fabricants.

Il paraissait à peu près impossible dans ces conditions d'appliquer cette taxe, en ne recourant qu'aux procédés de contrôle et de recouvrement employés en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

Devant la carence législative l'administration n'a pas hésité à suppléer elle-même à l'insuffisance du texte et par l'instruction générale du 20 avril 1926 elle a réglementé et organisé avec une remarquable minutie, jusque dans les moindres détails, l'application de la taxe sur les engrais.

En ce qui concerne l'exonération dont bénéficient les matières servant à la fabrication des engrais énumérés à l'article 60, l'Instruction générale distingue entre le cas où ces produits sont acquis à l'intérieur du territoire et celui où ils sont importés. Dans le premier cas le vendeur tiendra un registre spécial et se fera remettre par son acheteur une attestation par laquelle ce dernier s'engage à employer les os, pyrites, sels de potasse, à la fabrication des engrais et à payer la taxe de 2 % sur les quantités qui seraient utilisées en vue d'un autre objet. Le service des contributions indirectes dans le ressort duquel se trouve l'usine de l'acheteur, vérifiera l'emploi des marchandises achetées, et contrôlera, en se basant sur une proportion forfaitaire (1), si leur totalité a été employée à la fabrication des engrais. Si, après vérification, l'agent des contributions indirectes constate qu'une fraction des quantités reçues n'a pas été employée, le fabricant devra immédiatement payer la taxe de 2 %, soit sur le prix d'achat, soit sur le prix moyen des matières premières au cours du trimestre précédent.

Pour obtenir l'exonération des matières premières d'origine étrangère, l'importateur devra fournir à la douane une demande d'exonération visée par les contributions indirectes du lieu où est située son usine et une attestation dans laquelle, comme précédemment, il s'engage à employer les marchandises exonérées à la fabrication

1. Une production de 100 kilos de superphosphate est considérée comme ayant nécessité l'emploi soit de :

30 kilos de pyrites, soit de
50 kilos de phosphate, soit de
100 kilos d'os.

des engrais, ou à payer le 2 % sur les quantités non employées. L'importateur pourra obtenir l'exonération même si au moment de l'importation il ignore la destination des os, pyrites, sels de potasse, mais à condition de souscrire un engagement cautionné de payer ultérieurement la taxe de 2 % sur les quantités employées à d'autres usages qu'à la fabrication des superphosphates. Le service des contributions indirectes contrôlera comme dans le cas précédent l'emploi des marchandises reçues en franchise et avertira la douane qui donnera décharge définitive au redevable ou effectuera le rappel des droits afférents aux quantités non employées à la fabrication des superphosphates.

Pour l'exonération dont bénéficient les engrais visés au texte de l'article 60 lorsqu'ils sont achetés ou importés par les fabricants, l'instruction générale du 20 avril 1926 leur applique les mêmes dispositions que précédemment : ces produits sont soumis, qu'ils soient importés, ou achetés à des commerçants français, à un régime identique à celui qui règle la situation des matières premières servant à la fabrication des superphosphates.

Les procédés de contrôle institués par l'instruction générale du 20 avril 1926 sont tout à fait différents de ceux qui assurent actuellement la rentrée de l'impôt sur le chiffre d'affaires et des taxes spéciales à la production. Cette différence ressort moins du texte même de l'instruction générale que de son esprit. Tout en ayant l'air d'étendre au régime des engrais le système adopté en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, l'administration leur applique purement et simplement, mais sans les nommer, certains des procédés de recouvrement des contributions indirectes. Lorsque l'administration nous dit que « l'agent vérifiera l'emploi des quantités reçues en franchise » nous pouvons traduire sans risque d'erreur cette disposition par « l'administration exercera le magasin du fabricant ». De même si le redevable doit « la taxe sur les quantités qui n'ont pas servi à la fabrication des engrais » cela signifie tout simplement qu'il sera procédé à l'imposition des manquants.

En réalité il y a là en germe l'application de ce principe sur lequel nous avons longuement insisté, à savoir que la taxe à la production ne peut être recouvrée qu'en appliquant la législation des contributions indirectes. L'administration, lorsque l'insouciance du Parlement, qui depuis longtemps déjà a pris l'habitude de ne plus faire les choses qu'à moitié, l'a mis en présence d'un texte nette-

ment insuffisant et qui, pour recevoir quelque application devait être complété, n'a pas hésité à ordonner à ses agents de procéder au recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires dans les mêmes formes qu'en matière d'impôt de consommation. Seulement, pour ne point susciter le mécontentement des assujettis et surtout pour ne point effrayer les contribuables, elle l'a fait en des termes imprécis et en ayant soin de ne jamais désigner les choses par leur nom. Les fabricants d'engrais se trouvent pratiquement astreints à l'obligation de l'exercice, sans que nulle part dans la législation qui leur est applicable cette obligation soit nettement définie. Espère-t-on par de tels procédés voisins de l'escamotage et du charlatanisme faire accepter aux industries françaises une taxe à laquelle ils sont par ailleurs nettement opposés ? Cette sorte de malice, qui consiste à essayer de faire croire aux gens ce que l'on veut qu'ils croient, ne trompe en réalité personne. Si les redevables ont accepté la taxe sur les engrais sans trop de récriminations, ce n'est certainement pas parce que l'administration dans son Instruction générale, au lieu de les soumettre à l'exercice a donné pouvoir aux contrôleurs « de vérifier l'emploi des quantités reçues en franchise ».

Quoi qu'il en soit, constatons que l'on a implicitement reconnu qu'une taxe perçue à la fabrication ne pouvait être recouvrée qu'en recourant à l'exercice. Si nous critiquons la façon dont l'administration a institué ce système nous ne contestons pas sa nécessité ; nous regrettons, par contre, qu'elle se soit arrêtée à moitié chemin, et que, après avoir adopté le principe de l'extension de la législation des contributions indirectes à la taxe à la production, elle n'ait pas poussé plus avant les conclusions que comportait ce principe, en soumettant également la circulation des produits exempts d'impôts à l'obligation du titre de mouvement. En réalité, le système de l'Instruction générale du 20 avril 1926 n'est qu'un timide début : l'administration institue l'exercice mais elle recule devant son complément naturel, l'acquit à caution, si bien que malgré, tout la fraude est encore possible. L'exercice n'est en effet efficace que si le redevable est pratiquement obligé de faire passer toutes les marchandises, achetées, par ses magasins, où elles sont recensées par les agents de l'administration. Or il n'en est ainsi qu'à la condition d'obliger le redevable à faire circuler ses marchandises sous les liens de l'acquit à caution ; ce dernier n'étant apuré que par l'inscription des quantités reçues à un compte d'exercice, le rede-

vable devra les droits si, au lieu d'emmagasiner les marchandises il les revend au commerce ou à la consommation.

Si, comme dans le système de l'instruction du 10 avril 1926 le redevable n'est soumis qu'à l'exercice, le contrôleur pourra rescender les marchandises en magasin mais il lui sera impossible de vérifier l'emploi des engrais visés au texte et pour lesquels le fabricant bénéficie de la franchise : ils pourront être acquis puis revendus sans avoir payé les droits et sans que l'administration ait été à même de s'en rendre compte.

Ainsi, le système, malgré son originalité, laisse encore placé à l'évasion fiscale et il y a tout lieu de croire que les redevables ne mettront pas longtemps à s'en apercevoir.

Tel est le régime appliqué depuis le 1^{er} avril 1926 à l'industrie des engrais. Qu'en penser ? Pour les consommateurs, c'est-à-dire pour les agriculteurs qui emploient les engrais chimiques, la réforme n'a certainement qu'un résultat : la hausse des prix. L'interprétation donnée par l'administration de l'article 60, interprétation qui aboutit à faire supporter une surtaxe aux engrais composés — d'un usage très fréquent dans l'agriculture — contribue à la cherté de ces mêmes produits ; quant aux engrais simples qui n'acquittent qu'une seule fois la taxe de 3,50 % au moment de leur sortie de l'usine la hausse de leurs prix n'en est pas moins certaine, bien qu'elle n'ait pas la même origine. Seule la taxe à la production suffit, nous l'avons montré, à entraîner la cherté des produits auxquels elle s'applique : les engrais ne font pas exception à cette règle absolument générale. Ainsi le régime nouveau doit entraîner une hausse des prix de tous les engrais chimiques dont l'emploi est aujourd'hui généralisé dans l'agriculture ; cette hausse des prix entraîne une augmentation corrélative des frais généraux de l'entreprise agricole et doit aboutir, en dernière analyse, à la cherté des produits du sol, dont finalement le consommateur, qui ne peut plus récupérer sur personne les sommes qu'exige un Etat de plus en plus avide, est seul à faire les frais.

Pour les commerçants et les industriels la taxe à la fabrication ne paraît pas plus avantageuse. Les premiers ont vu dès le 1^{er} avril 1926 les marchés étrangers fermés pour eux, et toute exportation rendue extrêmement difficile : les affaires d'exportation ne bénéficiant de l'exonération que dans la mesure où elles sont effectuées par des fabricants, les commerçants sont placés dans une situation

particulièrement désavantageuse puisque les produits exportés par eux sont grevés d'une charge fiscale de 3,50 % dont sont exempts les produits exportés par les fabricants.

Pour les engrais comme pour le charbon le Parlement a délibérément sacrifié les intérêts des commerçants et a préféré une fois de plus adopter une solution boiteuse et inepte plutôt que de reconnaître loyalement que sous le régime de la taxe unique il était impossible de faire bénéficier de l'exonération les produits exportés.

Pour les industriels la réforme est la source de toutes sortes de tracasseries d'ordre administratif et de difficultés sans fin : les fabricants d'engrais chimiques seront soumis à un contrôle incessant de la part des agents de l'Administration qui vérifieront l'emploi des quantités de matières premières reçues en franchise et qui fréquemment seront en désaccord avec les exploitants au sujet des rendements forfaitaires de ces substances en produit fini. La taxe à la fabrication sur les engrais développe l'inquisition fiscale et aboutit à une ingérence encore plus grande des services administratifs dans les affaires des particuliers.

Quant à l'Etat nous ne croyons pas qu'il ait beaucoup gagné à l'institution de la taxe sur les engrais. Voici pourquoi. D'abord, nous l'avons déjà dit, parce que la taxe sur le chiffre d'affaires appliquée au commerce des engrais fonctionnait dans des conditions à peu près normales ; si le tarif de la taxe unique a été calculé avec exactitude, le rendement ne doit pas être supérieur à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires. Nous dirons donc qu'il y a entre ces deux impositions équivalence de rendement nominal. Mais entre la taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe à la production il existe, quant aux procédés de recouvrement, une différence, qui est de nature à réduire le rendement nominal de celle-ci : la taxe sur les engrais nécessite en effet l'emploi de l'exercice, procédé coûteux qui exige de la part de l'administration un travail assez considérable, alors qu'à l'égard de la taxe sur le chiffre d'affaires les agents du fisc n'exerçaient qu'un contrôle sur pièces. L'administration des contributions indirectes déjà surchargée de besogne ne pourra contrôler l'application de l'impôt sur les engrais qu'au détriment des autres taxes qu'elle est déjà chargée de percevoir, à moins qu'elle ne continue à contrôler la perception de celles-ci et ne néglige celle de la taxe sur les engrais. Dans l'un comme dans l'autre cas l'Etat y per-

dra et finalement le rendement de la taxe se trouvera diminué, soit de tous les frais supplémentaires nécessités par sa perception soit de la somme qui, par suite de l'insuffisance de contrôle, échappe à l'impôt.

CHAPITRE IV

TAXE A L'IMPORTATION SUR LE CAFÉ ET SUR LE THÉ

Le thé et le café, au point de vue de la taxation unique sont les produits qui offrent les plus grandes garanties. Ils sont consommés dans l'état même où ils sont produits après diverses transactions purement commerciales au cours desquelles la valeur qu'ils acquièrent n'est due qu'aux bénéfices prélevés par les détenteurs successifs ; leur origine est exclusivement étrangère et la totalité des quantités consommées en France, est importée. Dans ces conditions il était naturel que l'on songeât à eux, au moment où l'on faisait les premières expériences sur la taxe à la production.

L'article 60 de la loi du 1^{er} avril 1926 a, en ce qui les concerne, supprimé la taxe sur le chiffre d'affaires pour toutes les transactions auxquelles ils donnent lieu, et institué en remplacement une taxe perçue au moment de leur importation, de 8 % pour les cafés et de 7 % pour les thés.

La taxe sur le café et sur le thé est perçue par l'administration des douanes et comme en matière de droits de douane sur la valeur des marchandises au moment de leur importation. Cette valeur est déterminée par les factures d'achat auxquelles s'ajoutent, si la marchandise est vendue F. O. B., les frais d'assurances et de transport. Si cette valeur lui paraît inférieure au prix réel, l'administration des douanes peut prendre pour base de taxation le prix tel qu'il ressort des mercuriales et cours officiels.

La taxe sur le thé et le café est soumise au contentieux des douanes.

CONCLUSION

Nous espérons avoir donné du mécanisme de la taxe unique ou taxe à la production, un aperçu à la fois précis et complet. Certes nous n'avons pas eu l'ambition de traiter de toutes les questions que soulève ce problème si actuel de la réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'examen que nous en avons fait nous permet cependant de conclure définitivement que le système de la taxe unique est le plus inapplicable de tous les impôts, et que son extension à la généralité des produits français serait la plus détestable des réformes.

La taxe à la production ne pourra jamais remplacer complètement la taxe sur le chiffre d'affaires ; si le Parlement s'obstinait à vouloir généraliser son application, ce ne pourrait être qu'au détriment, soit de l'Etat, soit des particuliers. Quelle que soit la façon dont on l'envisage, la réforme est toujours susceptible de léser quelqu'un et son manque de souplesse sera toujours la cause d'inégalités et de privilèges choquants.

Elle est destinée, nous l'avons dit, à ne profiter qu'aux détaillants qu'elle délivrera et du paiement de l'impôt et de toutes les formalités inhérentes au recouvrement de la taxe actuelle. Pour obtenir ce résultat il faudra sacrifier les industriels et les commerçants, les consommateurs et peut-être même l'Etat.

La réforme impose aux premiers des déboursés énormes très difficilement récupérables sur la consommation et risquant de demeurer à leur charge pour peu que les circonstances économiques soient défavorables ; même lorsque cette récupération est possible, l'énormité du tarif de la taxe les contraint à accroître leurs fonds de roulement et partant à augmenter les frais généraux de l'entreprise. A ces inconvénients d'ordre économique s'ajoutent toutes les difficultés relatives au recouvrement de la taxe : obligation de l'exercice, de l'emploi des titres de mouvement, autant de formalités faites pour paralyser l'activité industrielle.

Les commerçants, malgré des apparences contraires, n'auront pas à se féliciter de la réforme : bien que n'étant pas assujettis à l'impôt ils en supporteront les conséquences tout comme les industriels. La hausse des prix de revient, conséquence de la taxe unique, les contraindra à augmenter leurs fonds de roulement et contribuera à accroître leurs frais généraux. Là n'est pas le seul inconvénient de la réforme. Par suite des difficultés relatives à l'exonération des affaires d'exportation, le Parlement généralisera probablement le principe adopté en matière de taxe sur les charbons et de taxe sur les engrais, et limitera le bénéfice de cette exonération aux seules affaires réalisées par les fabricants assujettis à l'impôt. Le commerce français d'exportation aura donc un concurrent redoutable, dans l'industrie qui, par suite du régime préférentiel dont elle jouit, verra se constituer à son profit un véritable monopole d'exportation : les commerçants contraints d'exporter des produits grevés de la taxe à la production verront bientôt leur clientèle étrangère les abandonner pour ne plus s'adresser qu'aux usines, susceptibles de leur consentir des prix plus avantageux.

Le consommateur n'est pas mieux traité ; la taxe à la production entraîne la hausse du prix des produits qui y sont soumis, hausse qui peut être plus ou moins considérable selon que la taxe unique est perçue à la matière première ou sur le produit fini ; dans le premier cas, alourdissant dans de plus grandes proportions le prix des objets manufacturés les plus grossiers au bénéfice des objets de luxe, elle aboutit à une injustice flagrante et joue comme une taxe de luxe à rebours. La hausse des prix risque d'être pour certains produits d'autant plus accentuée que la taxe nouvelle est destinée dans certains cas à constituer un véritable impôt de superposition et que des difficultés techniques considérables empêcheront d'éviter qu'elle ne soit perçue deux fois sur un même produit. L'institution de la taxe à la production aura donc pour résultat d'aggraver encore la situation déjà difficile du consommateur et en particulier de tous ceux qui jouissent de revenus fixes et sont dans l'impossibilité de récupérer sur d'autres le supplément de charge fiscale que leur impose l'Etat.

L'Etat enfin n'a aucun avantage à attendre la réforme. La taxe à la production ne peut fournir au Trésor l'équivalent des sommes produites par la taxe sur le chiffre d'affaires : son rendement qui, d'après les promoteurs de la réforme devra être égal à celui de la

taxe sur le chiffre d'affaires est tout à fait incertain, et, malgré tout le soin que l'on pourra apporter dans les calculs des tarifs applicables à chaque industrie, il se glissera toujours quelque erreur résiduelle qui viendra compromettre le rendement espéré. La taxe à la production devra en outre laisser échapper faute de pouvoir les atteindre de multiples productions qui actuellement sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires et qui contribuent par conséquent à accroître son rendement. Enfin, comme le fait remarquer M. le Pr Allix, pour les industries qui y seront soumises la taxe unique comportera des tarifs tellement élevés que le Parlement sera nécessairement contraint de les réduire. Pour toutes ces raisons nous croyons que avec l'institution de la taxe unique l'on peut s'attendre à une diminution très sensible du rendement actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires, diminution qui dans l'état actuel de nos finances publiques devra être immédiatement compensée par un nouvel effort fiscal demandé à d'autres contribuables. Si le rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires tombe à 6 milliards, les 2 milliards de déficit seront comblés par une élévation du tarifs des taxes directes ou des impôts de consommation.

Or pour ces impôts, l'Etat a aujourd'hui atteint la limite du rendement et il serait impossible d'y avoir recours de nouveau sans soulever les plus vives et légitimes plaintes des intéressés. Dans ces conditions, il nous paraît qu'il y a pour l'Etat un véritable danger à faire l'expérience d'une réforme dont les résultats sont tout à fait incertains, à une époque où le déficit budgétaire ne pourrait être que très difficilement comblé par le recours aux impôts existants.

Un Etat qui possède des finances prospères et qui dispose de plusieurs taxes pour combler un déficit momentané peut s'offrir le luxe d'une expérience fiscale ; il peut courir le risque de voir s'effondrer le rendement d'une recette s'il lui est possible, en recourant à un autre impôt, de retrouver immédiatement les sommes perdues par ailleurs. Ce n'est pas le cas de la France. La fiscalité atteint aujourd'hui ses limites et une diminution du rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires ne pourrait se traduire que par un déficit budgétaire que l'on serait contraint de combler par un recours aux recettes dites extraordinaires, c'est-à-dire à l'émission de papier monnaie ou de bons à courts termes. L'effort fiscal fait par la France depuis plusieurs années pour réduire ces deux fléaux ne

doit pas être oublié ; il a été et est toujours assez pénible pour que l'on n'essaie point, sous prétexte de réforme, de compromettre les résultats déjà acquis.

La taxe à la production, en même temps qu'elle aboutit à une réduction des sommes que procure la taxe sur le chiffre d'affaires aura parallèlement pour conséquence un accroissement des dépenses publiques. Bien loin d'aboutir comme le prétendent ses partisans à une diminution des frais de perception, elle nécessitera au contraire, étant donné les difficultés de son recouvrement, un personnel bien plus nombreux que celui qui contrôle actuellement l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est un véritable sophisme que de prétendre que l'on fera une économie de personnel en substituant à un contrôle sur pièces, purement comptable, un contrôle à la circulation et un contrôle des lieux de stationnement : prétendre par de tels arguments justifier une réforme c'est se moquer des gens ou bien faire preuve d'une complète ignorance des questions fiscales. Que l'on ne nous objecte pas que nous exagérons les conséquences de la réforme et que la taxe à la production pourra être recouvrée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires : nous avons déjà au cours du développement qui précède fait justice de cette opinion et montré combien elle était erronée. Mais au surplus en dehors de toute discussion théorique l'expérience est là pour nous prouver les intentions des réformateurs : lorsqu'on a étendu le régime nouveau à l'industrie des engrais, le recouvrement a été organisé comme en matière de contributions indirectes. Si l'on a employé des périphrases pour désigner des procédés de contrôle qui ont une terminologie toute particulière, cela prouve peut-être qu'on a voulu tromper ceux auxquels ils s'appliquent mais certainement pas que ces mêmes procédés ne sont pas en vigueur.

L'extension aux industries soumises à la taxe unique de l'exercice et des titres de mouvement ne fait à notre avis aucun doute : elle doit se faire parce qu'il n'y a pas d'autres moyens pour percevoir le nouvel impôt. Cette généralisation de la législation des contributions indirectes ne pourra être effectuée qu'à la condition d'augmenter le nombre des agents chargés de contrôler l'application de l'impôt : ce sera pour l'Etat un surcroît de dépenses qu'il faudra ajouter pour avoir une idée exacte des résultats de la réforme à la somme perdue par le Trésor du fait de la substitution de la taxe à la production à la taxe actuelle.

Ainsi la taxe à la production, que l'on envisage une catégorie d'intéressés ou une autre, ne présente que des inconvénients : tout le monde y perdra, l'Etat comme les particuliers, exception faite évidemment des détaillants dans l'intérêt desquels elle est proposée.

Tout ce que nous venons de dire a trait à la taxe à la production telle que l'envisage l'article 60 de la loi du 4 avril 1926, c'est-à-dire comme devant s'appliquer dans la mesure du possible à l'ensemble de la production française. Les inconvénients que nous avons signalés ne s'évanouiraient-ils pas si, au lieu de généraliser la réforme, on se bornait à l'étendre à quelques produits spécialement choisis, et dont la circulation et la filière industrielle sont particulièrement simples ? Limiter les applications de la réforme à un nombre restreint de produits particulièrement aptes à ce genre de taxation est une tendance qui, bien qu'assez répandue même parmi les adversaires de la réforme générale, nous paraît encore toute aussi dangereuse, absolument vaine et dénuée de tout intérêt. Toute aussi dangereuse, disons-nous, car les inconvénients de la taxation unique, s'ils existent réellement, ne disparaissent pas du fait que l'on laissera subsister la taxe sur le chiffre d'affaires pour la majorité des produits. Ils auront peut-être un effet moins désastreux et plus limité mais ils n'en seront pas moins toujours éprouvés par les redevables. La taxe à la production, nous avons pu nous en rendre compte par l'étude que nous avons faite du régime du charbon, de la viande et des engrais, est loin de constituer un progrès sur le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. Même appliquée à des cas pourtant simples, elle pose des problèmes que l'on ne peut résoudre d'une façon raisonnable : la question de l'exonération des produits exportés en est un exemple.

L'application restreinte de la taxe à la production est également, avons nous dit, dénuée de tout intérêt : la taxe à la production ainsi limitée dans ses applications ne peut même plus se prévaloir de certains avantages que lui attribuent ces partisans. Les détaillants continueront comme précédemment à être passibles de l'impôt et la réforme n'aura pour eux qu'un maigre intérêt puisqu'au lieu d'être redevables de la taxe pour toutes leurs opérations, ils ne le seront plus que pour une part d'entre elles : c'est la situation actuelle des négociants en charbon qui, malgré la taxe à la production, continuent à être assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires

pour leurs affaires de bois ou de spiritueux. De même encore les partisans de la taxe ne pourraient plus soutenir que la réforme aura pour conséquence une diminution des frais de perception ; l'institution de la taxe sur le charbon, les animaux de boucherie, les engrais, le café et le thé n'a pas coïncidée, croyons nous, avec une réduction du cadre de l'administration des contributions indirectes.

Loin de croire que l'application de la taxe unique à un nombre restreint de produits peut constituer un bienfait, nous croyons au contraire que ce régime est de nature à soulever une foule de difficultés et à devenir une mine de complications, toutes les fois que le commerce est amené à vendre des produits passibles de la taxe de 2 % et des produits soumis au nouveau régime. Complications pour le redevable, que ce double régime contraint à distinguer dans sa déclaration entre les affaires passibles de l'impôt et les affaires exonérées et qui, tout en étant parfaitement de bonne foi se trouve dans l'impossibilité de faire cette distinction avec exactitude. Cette situation est actuellement celle du commerce de la charcuterie qui de par la loi du 4 avril 1926 continue à être soumis au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne une partie de ces opérations, et qui en même temps bénéficie de l'exonération pour la charcuterie proprement dite c'est-à-dire pour le commerce de la viande cuite, avec cette distinction encore que seules sont exonérées les opérations portant sur la viande de porc cuite. Comment exiger d'un charcutier qu'en inscrivant ses ventes sur le registre spécial il fasse le départ entre une vente de saucisson de mulet eut une vente de saucisson de porc ?

Complications pour le fisc qui, en vérifiant la déclaration d'un redevable, sera contraint de rechercher si ce dernier tout en déclarant un chiffre d'affaires mensuel exact n'a pas sensiblement réduit le chiffre des ventes passibles de la taxe, en majorant parallèlement celui des opérations exonérées. L'agent vérificateur sera impuissant à découvrir la fraude lorsqu'il aura affaire à des commerçants détaillants qui vendent au comptant sans délivrer de factures et dont les opérations ne laissent aucune trace.

Toutes ces complications et ces risques de fraude sont déjà suffisamment développés par le double régime (taxe sur le chiffre d'affaires et taxe à la production) auxquelles sont soumis les mêmes redevables, pour que l'on les accentue encore en multipliant les

régimes spéciaux et les cas d'exonération. Quels que soient les avantages que pourrait présenter l'extension du régime de la taxe à la production à certains produits, comme le sucre par exemple, nous prétendons que cette application fractionnée d'une idée fausse en elle-même est toute aussi condamnable que son application générale.

Notre système fiscal est déjà suffisamment compliqué pour que l'on ne continue pas sous prétexte de simplification à soumettre à des régimes différents des produits presque identiques ou tout au moins susceptibles d'être vendus par les mêmes redevables. Déjà le système actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires et des régimes spéciaux, est pour certains commerces d'une complexité telle que les assujettis ne parviennent qu'avec difficulté à en saisir les modalités d'application. Notre système fiscal atteint aujourd'hui un tel degré de complexité que, « le contribuable moyen » est incapable de savoir exactement ce qu'il doit payer au fisc et pourquoi il le doit. Nous défions qui que ce soit de comprendre, à moins d'avoir fait des études spéciales, le jeu des abattements à la base et des exemptions dans notre impôt sur le revenu. Il conviendrait de s'arrêter là et de ne pas pousser plus avant l'amour des discriminations, et des régimes spéciaux.

La taxe à la production est non seulement condamnable au point de vue technique et économique et par suite des troubles qu'elle risque d'apporter dans l'économie française : elle l'est bien davantage à raison de ses origines démagogiques et nettement électorales.

La taxe à la production, nous l'avons dit, n'a qu'un but : délivrer les détaillants des ennuis inhérents à l'assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires. Si le Parlement paraît à l'heure actuelle tellement désireux de satisfaire à ces désirs, pourtant fort peu louables, c'est parce que les partis de gauche firent au cours des élections de 1924 des promesses mirobolantes qui, si elles ne recevaient pas au moins un commencement d'exécution, empêcheraient ces mêmes partis de se représenter à nouveau, la conscience bien nette devant le corps électoral.

Que réclame le détaillant ? ne plus rien avoir à verser au trésor du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires. Ce résultat acquis, peu lui importe que ce soit par une véritable suppression de la taxe ou par une réforme qui reporte le poids de l'impôt sur d'autres contribuables. C'est à ce dernier parti que se sont ralliés les politiciens :

la taxe à la production donnera satisfaction au détaillant. Tant pis si la réforme accable les autres commerçants et les industriels.

Les véritables raisons pour lesquelles le parlement est tellement attaché à l'aboutissement de la réforme, procèdent d'aspirations tellement basses qu'elles seraient de nature à inspirer immédiatement la méfiance. Comment en effet ne pas voir ce qu'il y a d'injuste et même nous dirons d'immoral, dans ce désir de délivrer à tout prix, et pour les plus mesquines et plus vives raisons électorales, toute une classe de contribuables du paiement de l'impôt, à une époque où l'état exige des Français un effet fiscal formidable. Pourquoi seule une classe doit-elle collaborer et supporter les charges de la liquidation de la guerre ? Les détaillants ne sont-ils pas intéressés au même titre que les industriels à une reconstruction nationale aussi rapide et aussi complète que possible ? Pourquoi alors ne pas les contraindre à y collaborer tout comme les autres ?

Un rédacteur anonyme du *Bulletin quotidien de la Société d'étude et d'informations économiques* a fort bien saisi cette façon de dissocier des intérêts pourtant liés des industriels et des commerçants : « s'il serait très intéressant d'apaiser les récriminations du commerce de détail contre la taxe sur le chiffre d'affaires, n'y aurait-il pas au point de vue social des inconvénients à dissocier d'une façon trop complète les intérêts des industriels et ceux des commerçants. L'inégalité des charges des agriculteurs d'une part, des industriels et des commerçants de l'autre crée déjà dans le pays certaines gênes bien que les intérêts essentiels des uns et des autres soient de même nature. Il serait regrettable pour l'harmonie générale entre les citoyens, que l'on risque de créer une nouvelle cause d'antagonisme entre l'industrie et le commerce déjà divisés » (1).

C'est bien là les dangers de l'institution de la taxe à la production : A force de multiplier les exemptions et les régimes spéciaux on finit par donner aux diverses classes de la nation l'impression que leurs intérêts sont divergents, alors que tout au contraire on devrait tacher, pour apaiser les conflits sociaux, de leur faire comprendre que rien de ce qui est défavorable à l'une n'est un bien pour l'autre.

Enfin il y a autre chose : en libérant complètement une classe de

1. *Bulletin quotidien de la Société d'études et d'information économiques*, n° du 9 mai 1933.

contribuables du paiement de l'impôt, on aboutit automatiquement à lui faire perdre le sentiment de ses responsabilités. Une classe qui ne doit pas d'impôt ne peut prétendre à figurer dans l'ordre social au même rang que celle qui contribue activement aux charges publiques. Ce n'est pas un bienfait, quoiqu'on en pense, qu'être exempt d'impôt : tôt ou tard l'individu qui bénéficie de l'exemption, s'il possède quelques-unes des qualités de l'homme, finit par se pénétrer de l'idée qu'il vit en parasite de la société et qu'il est étranger à ce qui se fait de bien et de mal dans son pays. Or, nous prétendons que pour qu'un état soit grand, il est absolument indispensable que l'individu ait le sentiment et qu'il contribue activement à assurer le bien-être général et qu'il supporte une part des misères communes.

Ces considérations sont peut-être quelque peu éloignées de la réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais elles ne sont pas vaines. On a trop tendance actuellement à croire que la suprême félicité réside dans l'exemption fiscale. C'est aux dirigeants à comprendre qu'une classe qui ne paie pas l'impôt perd vite le sentiment de sa dignité ; or de nos jours les circonstances veulent que la tendance inverse soit à l'honneur. C'est parmi nos hommes politiques, à celui qui promettra le plus bruyamment une privilège que vont les voix des électeurs.

Si le principe qui a inspiré la réforme est d'ordre démagogique, la taxe à la production est en elle-même le type de l'impôt à l'égard duquel les influences électorales et politiques peuvent jouer avec le plus de facilité.

Une taxe comme la taxe sur le chiffre d'affaires dont la caractéristique est l'uniformité du tarif n'est que très difficilement soumise à ces influences : il paraît à peu près impossible en effet de faire bénéficier telle ou telle catégorie d'assujettis d'avantages particuliers ou de réduction de tarif sans verser dans des complications inextricables. Hormis le cas du forfait tous les assujettis à la taxe sont placés sur un même pied d'égalité et si l'on vient à procéder à une élévation ou à une réduction du tarif, celle-ci ne peut que s'étendre à l'ensemble des redevables. La situation n'est plus la même pour la taxe à la production : comportant nécessairement un tarif approprié à chacune des branches de la production française, il sera possible au Parlement d'élever le taux applicable à telle industrie et d'abaisser celui applicable à telle autre. Ces recti-

fications peuvent être parfaitement légitimes, selon les cas. Mais comment ne pas voir le risque qu'elles font courir aux redevables ? Une industrie particulièrement puissante et dont les appuis politiques sont solides intriguera pour obtenir un abaissement du tarif qui lui est applicable, et pour peu que la corruption soit possible, elle l'obtiendra facilement. Le Parlement qui, en cédant aux instances de ce groupement vient de réduire les recettes publiques, essaiera de combler cette moins-value en procédant évidemment à une élévation corréllative du tarif applicable à une autre industrie qui n'a pas les mêmes attaches avec les milieux parlementaires. Pour apaiser l'opinion publique et donner une explication plausible des remaniements, on dira que l'expérience avait prouvé l'inexactitude de ces tarifs ; plus simplement aussi, on pourra ne rien dire du tout et laisser les victimes de ces manœuvres se plaindre amèrement de l'énormité de leurs charges fiscales.

Il y a là pour l'industrie française un danger constant encore accru par le fait que, en cas de rendement insuffisant de l'impôt, il sera impossible au Parlement de savoir à quelle industrie est imputable cette moins-value. Comment savoir par exemple si c'est l'industrie lainière ou la métallurgie dont le tarif a été mal calculé et qui en étant insuffisamment taxée a provoqué l'affaissement de la recette ? Peut-être même est-ce l'ensemble des taux de taxation qui est insuffisant. Le parti que prendra le Parlement est difficile à prévoir : pour ne pas mécontenter certaines industries qui ont les moyens de se faire ménager, on se bornera, au lieu d'élever l'ensemble des tarifs, à procéder à l'élévation de quelques-uns d'entre eux seulement : une industrie paiera pour l'autre.

Remarquons d'ailleurs que, même en l'absence de collusion entre les représentants d'une industrie et les hommes politiques au Pouvoir, ce danger n'en existe pas moins puisqu'il sera toujours impossible de savoir à quelle industrie est imputable la moins value. Augmenter le tarif de certaines d'entre elles, c'est risquer d'atteindre celles qui sont suffisamment grevées et de laisser échapper les fautives ; élever d'un pourcentage fixe l'ensemble des tarifs est également un procédé rudimentaire, puisque pour frapper certaines d'entre elles on les frappe toutes. C'est là une question délicate qui serait amenée à se poser fréquemment si on généralisait le système de la taxe à la production et qu'ignore le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. Celle-ci est le type même de

l'impôt uniforme qui frappe toutes les transactions sans distinction et grâce auquel il est particulièrement difficile d'avantager une industrie aux dépens d'une autre. On ne saurait en dire autant de la taxe à la production.

En résumé pour toutes les raisons que nous avons développées au cours de notre étude nous concluons en rejetant la notion de taxe à la production et nous ne lui reconnaissons aucune application pratique satisfaisante.

La taxe sur le chiffre d'affaires malgré ses imperfections est d'un ordre de fiscalité très supérieur et mieux vaut la laisser subsister que de lui substituer une taxe qui ne présente aucun de ses avantages et qui tôt ou tard aboutirait à un véritable abandon d'impôt.

Quant aux inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires et aux nécessités d'y apporter remède nous croyons, sans les contester, qu'on les a fort exagérés : la taxe sur le chiffre d'affaires, comme tout impôt, a des qualités et des défauts. Grossir ceux-ci et négliger de parler de celles-là, ce n'est pas faire de la science, mais bien de la politique. Or la taxe sur le chiffre d'affaires a des qualités incontestables tant pour l'Etat que pour les particuliers : c'est un impôt aux lignes simples d'une application facile et dont l'extrême souplesse permet à l'Etat d'élever ou d'abaisser son tarif, au gré de ses besoins. Son recouvrement quoiqu'on en dise n'est pas tellement vexatoire et, en tous cas, il ne l'est ni plus ni moins que celui de l'impôt sur le revenu auquel le contribuable s'est pourtant accoutumé. Il est curieux de noter au passage que les partis de gauche qui ont fait voter l'impôt sur le revenu et qui, par conséquent, ont inauguré le principe de la déclaration contrôlée, sont les mêmes qui, aujourd'hui, s'indignent de voir le détaillant soumis au contrôle de l'agent du fisc, et s'épuisent à faire abroger la taxe sur le chiffre d'affaires, alors qu'il ne songent certainement pas à libérer également de l'inquisition fiscale les rentiers et les possédants.

En réalité la taxe sur le chiffre d'affaires n'est ni plus ni moins détestable que tout autre impôt. Mais, comme l'on s'est plus à faire remarquer à l'assujetti qu'il était gravement lésé par une telle imposition, le résultat ne s'est pas fait attendre : la taxe sur le chiffre d'affaires a été déclarée insupportable et tout le monde s'est employé à obtenir sa suppression.

Nous reconnaissons d'ailleurs que cette dernière serait un bien-

fait, comme d'ailleurs à l'heure actuelle, tout dégrèvement fiscal. Mais nous voudrions que l'ensemble des français eussent le bénéfice de ce dégrèvement et non pas seulement certains d'entre eux au détriment des autres. Comme l'état de nos Finances ne nous permet pas pour le moment de nous passer d'un impôt aussi productif, il doit être, malgré ses vices, maintenu pour tous, jusqu'au moment où la diminution des dépenses publiques permettra d'en opérer la suppression totale et effective.

Vu : bon à imprimer;
Le Président de la thèse.

ALLIX.

Vu : Le Doyen de la Faculté,
BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
S. CHARLÉTY.

BIBLIOGRAPHIE

- Allix et Lecerclé.* — La taxe sur le chiffre d'affaires (Traité théorique et pratique, 1^{re} édit.).
- Allix.* — Cours de science des finances et de législation financière française (Faculté de droit de Paris, 1925-1926).
- Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 4^e édit., 1920.
- Arnaudé.* — Le commerce extérieur et les tarifs de douane, 1^{re} édit.
- Bulletin quotidien de la Société d'Etudes et d'Informations économiques*, n° du 8 mai 1923.
- Daudet (A.).* — Etude sur la taxe à la production présentée au nom de l'Association Nationale d'Expansion économique.
- Germain-Martin.* — Les finances publiques de la France et la fortune privée, 1914-1925, 1^{re} édit., 1925.
- Journal Commercial et Maritime de Marseille*, numéros du 3 mai 1926, 10 mai 1926, 6 août 1926 et 12 août 1926.
- Journal des Contributions Indirectes*, numéros du 1^{er} et du 8 mars 1927.
- Journal officiel.* — Documents parlementaires, débats parlementaires.
- Truchy.* — Cours d'économie politique, 1^{re} édit.
- Revue Politique et Parlementaire*, numéro du 10 juin 1926.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	5
I. — Aperçu sur la Législation de la taxe sur le chiffre d'affaires.....	9
II. — Critique de la taxe sur le chiffre d'affaires.....	22
A) Critiques d'ordre économique.....	24
B) Critiques d'ordre fiscal.....	28
III. — La taxe à la production. Ses avantages présumés.....	33

PREMIÈRE PARTIE

LA TAXE A LA PRODUCTION ENVISAGÉE AU POINT DE VUE FINANCIER.

CHAPITRE PREMIER. — Assiette de la taxe à la production.....	40
§ 1 ^{er} . — La taxe unique appliquée à la production ou à l'importation des matières premières.....	42
§ 2. — La taxe unique appliquée au produit fini.....	48
CHAPITRE II. — Tarif de la taxe à la production.....	64
§ 1 ^{er} . — Fixation du tarif de la taxe à la matière première....	65
§ 2. — Fixation du tarif de la taxe sur le produit fini.....	80
CHAPITRE III. — Contrôle et Recouvrement.....	89
§ 1 ^{er} . — Du contrôle et du recouvrement en matière de taxe à la matière première.....	94
A) Matières premières d'origines étrangères.....	98
B) Matières premières dont la production en France est déjà contrôlée pour la perception d'autres impôts.....	101
C) Matières premières dont la production est entièrement libre.....	102
§ 2. — Du contrôle et du recouvrement en matière de taxe sur le produit fini.....	107
<i>Premier cas.</i> — La taxe est perçue sur le produit fini et tient lieu uniquement des perceptions effectuées postérieurement au stade de fabrication.....	108
<i>Deuxième cas.</i> — La taxe est perçue sur le produit fini quel que soit son degré de transformation industrielle et tient lieu de toutes les perceptions effectuées au cours de la circulation économique.....	109

CHAPITRE IV. — Application de la taxe à la production à quelques grandes branches de la production française.....	119
§ 1 ^{er} . — Régime de l'alimentation.....	119
1 ^o Assiette de la taxe unique.....	120
A) Produits importés.....	120
B) Produits susceptibles d'être livrés à la consommation sans transformation ultérieure.....	121
C) Produits ou denrées qui, bien que pouvant être consommés dans l'état où ils sont produits serviront à la fabrication d'autres produits par suite de transformations ou de manipulations	124
D) Vins et alcools de consommation.....	124
2 ^o A quel moment la taxe est-elle due? Quel est le fait générateur de l'impôt?.....	124
3 ^o Recouvrement et contrôle.....	126
4 ^o Régime des produits exportés.....	130
§ 2. — Les textiles.....	133
A) Assiette de la taxe.....	134
B) Tarif de la taxe.....	137
§ 3. — La métallurgie.....	142

DEUXIÈME PARTIE

LA TAXE A LA PRODUCTION ENVISAGÉE AU POINT DE VUE ÉCONOMIQUE.

CHAPITRE PREMIER. — La taxe à la production et le monde industriel et commercial.....	156
I. — Charges nouvelles imposées aux industriels et aux commerçants par l'institution d'une taxe à la production.....	157
II. — La taxe à la production et le prix de revient de l'industrie française.....	169
III. — La taxe à la production et la concurrence internationale.	173
A) La taxe à la production et la concurrence étrangère sur le marché intérieur.....	173
B) La taxe à la production et la concurrence étrangère sur le marché étranger.....	180
CHAPITRE II. — La taxe à la production et le consommateur....	187

TROISIÈME PARTIE

LA TAXE A LA PRODUCTION ET LES APPLICATIONS QUI EN ONT ÉTÉ FAITES PAR LES LOIS DU 13 JUILLET 1925 ET DU 4 AVRIL 1926.

CHAPITRE PREMIER. — La taxe à l'importation ou à la production sur les charbons.....	200
--	-----

CHAPITRE II. — La taxe à l'abattage.....	208
CHAPITRE III. — La taxe à la fabrication sur les engrais.....	216
CHAPITRE IV. — La taxe à l'importation sur le thé et le café....	226
CONCLUSION.....	227
BIBLIOGRAPHIE.....	239

